

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

**2021**



Nations Unies

Département des affaires économiques et sociales

**MODÈLE DE CONVENTION  
DES NATIONS UNIES CONCERNANT  
LES DOUBLES IMPOSITIONS  
ENTRE PAYS DÉVELOPPÉS  
ET PAYS EN DÉVELOPPEMENT  
2021**



Nations Unies  
New York, 2022

Copyright © avril 2022  
Nations Unies

Tous droits réservés

eISBN: 9789210001038

Pour plus d'informations, contactez:

Organisation des Nations Unies  
Département des affaires économiques et sociales  
Bureau du financement du développement durable  
Secrétariat des Nations Unies  
Two UN Plaza, Room DC2-2170  
New York, N.Y. 10017, USA  
Tel: (1-212) 963-7633 • Fax: (1-212) 963-0443  
E-mail: [ffdoffice@un.org](mailto:ffdoffice@un.org)

# INTRODUCTION

## A. ORIGINE DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DES NATIONS UNIES

1. Le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (le Modèle de convention fiscale des Nations Unies) fait partie de l'action internationale de lutte pour éliminer les doubles impositions. Cette action, engagée par la Société des Nations et poursuivie dans le cadre de l'Organisation européenne de coopération économique (OECE) (maintenant connue sous l'appellation d'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)) et de forums régionaux, ainsi que des Nations Unies, a en général trouvé une expression concrète dans une série de modèles ou de projets de modèles de conventions fiscales bilatérales.

2. Ces modèles, en particulier le Modèle de convention fiscale des Nations Unies et le Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (le Modèle de convention fiscale de l'OCDE), ont exercé une influence profonde sur la pratique des traités internationaux et comportent d'importantes dispositions communes. Les ressemblances entre ces deux grands modèles montrent combien il est important d'obtenir de converger dans les cas où cela est possible. D'un autre côté, les plus importants points de divergence font apparaître et permettent de se concentrer sur les différences majeures dans l'approche ou les priorités comme l'atteste la pratique des pays. Ces différences se rapportent, en particulier, à la question de savoir jusqu'à quel point, pour éviter les doubles impositions et encourager l'investissement, un pays ou un autre devrait renoncer, en vertu d'un traité fiscal bilatéral, à des droits d'imposition qui lui seraient acquis en droit interne.

3. Le Modèle de convention fiscale des Nations Unies est généralement favorable à ce que, dans un traité fiscal, le pays dit « pays de la source » conserve une plus grande partie des droits d'imposition — les droits d'imposition du pays d'accueil de l'investissement — que le « pays de la résidence » de l'investisseur. Cela a longtemps été considéré comme une question d'une importance toute spéciale pour les

pays en développement, mais c'est aussi une position que certains pays développés cherchent à faire prévaloir dans leurs traités bilatéraux.

4. L'Assemblée générale et le Conseil économique et social des Nations Unies, ainsi que la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement, n'ont cessé de faire valoir, dans leurs résolutions, tout l'intérêt d'une croissance des flux d'investissements étrangers aux pays en développement, à des conditions qui soient politiquement acceptables ainsi que socialement et économiquement bénéfiques. Le Consensus de Monterrey de 2002 sur le financement du développement<sup>1</sup> et la suite que lui a donné en 2008 la Déclaration de Doha<sup>2</sup> sur la question reconnaissent l'importance spéciale de la coopération fiscale internationale afin d'encourager l'investissement pour le développement et de maximiser la mobilisation des ressources nationales, notamment pour combattre la fraude fiscale. Ils reconnaissent aussi qu'il est important de soutenir à cet égard les efforts des pays en renforçant l'assistance technique (pour laquelle le présent modèle jouera un rôle capital) ainsi que la coopération internationale et la participation à l'examen des questions fiscales internationales (dont le Modèle de convention fiscale des Nations Unies est un des résultats).

5. La croissance des flux d'investissement entre pays dépend dans une large mesure du climat de l'investissement. La prévention ou l'élimination d'une double imposition internationale concernant les mêmes revenus, dont les effets nuisent à l'échange de biens et de services et au mouvement des capitaux et des personnes, constitue une importante composante d'un tel climat.

6. Les objectifs généraux des traités fiscaux bilatéraux comprennent, essentiellement, la protection des contribuables contre les doubles impositions dans le but d'améliorer le flux des investissements internationaux et des transferts de technologie. Ils visent aussi à prévenir certains types de discrimination—par exemple, entre investisseurs étrangers et contribuables locaux—et à fournir un élément raisonnable de certitude juridique et fiscale pour faire en sorte que les opérations internationales puissent être menées en toute confiance. Dans ces conditions, les traités fiscaux devraient contribuer à favoriser

---

1 Nations Unies 2002, A/CONF.198/11.

2 Nations Unies 2008, A/CONF.212/L.1/Rev.1.

les objectifs de développement des pays en développement. De plus, les traités visent à améliorer la coopération entre les autorités fiscales dans l'exercice de leurs fonctions, y compris par l'échange de renseignements en vue de prévenir l'évasion ou la fraude fiscale et par l'apport d'une assistance au recouvrement de l'impôt.

7. Enfin, il est devenu clair, suite aux efforts internationaux visant à adresser la question de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéficiaires, que les traités ne sont pas destinés à faciliter le chalandage fiscal et d'autres abus de traités.

8. Le Conseil économique et social des Nations Unies a reconnu, par sa résolution 1273 (XLIII) adoptée le 4 août 1967, qu'il était souhaitable d'encourager la conclusion de traités fiscaux bilatéraux entre pays développés et pays en développement, ce qui a conduit le Secrétaire général à créer, en 1968, le Groupe spécial d'experts des conventions fiscales entre pays développés et pays en développement. Le Groupe était composé d'agents du fisc et d'experts fiscaux de pays développés et de pays en développement nommés à titre personnel.

9. En 1980, les Nations Unies ont, suite aux délibérations du Groupe spécial d'experts, fait paraître le *Modèle de convention fiscale des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, qui avait été précédé, en 1979, par le *Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement* (le Manuel). Par sa résolution 1980/13 du 28 avril 1980, reconnaissant l'importance des questions de coopération fiscale internationale non couvertes par un traité, le Conseil économique et social a rebaptisé le Groupe d'experts « Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale » (le Groupe spécial d'experts).

10. Dans les années 90, le Groupe spécial d'experts a reconnu que la conjoncture économique, financière et fiscale internationale avait beaucoup changé. En outre, l'incidence fiscale des nouveaux instruments financiers, des prix de transfert, du développement des paradis fiscaux et de la mondialisation qui transformait les relations économiques internationales suscitait une attention croissante. Le nombre croissant de mises à jour du Modèle de convention fiscale de l'OCDE a contribué à la nécessité de revoir le processus et à une réflexion

approfondie sur les questions de coopération fiscale internationale. Par conséquent, le Groupe spécial d'experts a entrepris de revoir et de mettre à jour le Modèle de convention fiscale des Nations Unies et le Manuel, ce qui a donné une nouvelle version du Modèle de convention fiscale des Nations Unies (revu en 1999 et publié en 2001<sup>3</sup>) et une nouvelle version du Manuel (publié par voie électronique en 2003).

11. En 2005, le Groupe spécial d'experts a été converti en Comité, sa forme actuelle. Les 25 membres du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale sont proposés par les pays et choisis par le Secrétaire général des Nations Unies pour exercer leurs fonctions à titre personnel pour une période de 4 ans. Le Comité fait directement rapport à l'ECOSOC.

12. À la date d'achèvement de la présente version actualisée du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, les membres du Comité, nommés en 2017, étaient les suivants<sup>4</sup> :

Eric Nii Yarboi Mensah (Ghana) Co-Président du Comité ;  
Carmel Peters (Nouvelle-Zélande) Co-Présidente du Comité ;  
William Babatunde Fowler (Nigéria) Premier Vice-Président ;  
Rajat Bansal (Inde) Deuxième Vice-Président ; Natalia  
Aristazabal Mora (Colombie) Troisième Vice-Présidente ;  
Cezary Krysiak (Pologne) Quatrième Vice-Président ; Moussa  
Arreh Abdoul-Fatah (Djibouti) ; Margaret Moonga Chikuba  
(Zambie) ; Mitsuhiro Honda (Japon) ; Dang Ngoc Minh (Viet  
Nam) ; Patricia Mongkhonvanit (Thaïlande) ; Marlene Patricia  
Nembhard-Parker (Jamaïque) ; George Omondi Obell (Kenya) ;  
Carlos Protto (Argentine) ; Jorge Antonio Deher Rachid (Brésil) ;  
Aart Roelofsen (Pays-Bas) ; Christoph Schelling (Suisse) ;  
Alexander Smirnov (Russie) ; Stephanie Smith (Canada) ;  
Alfrieda Steward Tamba (Libéria) ; Titia Stolte-Detring  
(Allemagne) ; José Troya (Équateur) ; Ingela Willfors (Suède) ;  
Yan Xiong (Chine) et Sing Yuan Yong (Singapour).

---

3 Nations Unies, 2001, E.01.XVI.2.

4 Les pays proposant la candidature de membres sont énumérés pour information uniquement, parce que, comme on l'a noté plus haut, les membres du Comité exercent leurs fonctions en leur nom propre plutôt que comme représentants de ces pays.

## **B. CARACTÉRISTIQUES SPÉCIALES DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DES NATIONS UNIES**

13. Le Modèle de convention fiscale des Nations Unies représente un compromis entre le principe de source et le principe de résidence, bien qu'il donne, comme on l'a noté plus haut, davantage de poids au principe de source que ne le fait le Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Modèle de convention fiscale des Nations Unies ne se veut pas normatif ; il entend équiper les décideurs de l'information dont ils ont besoin pour comprendre les conséquences de ces approches différentes pour la situation spécifique de leur pays. Comme il est noté dans l'introduction de la précédente version du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, les dispositions du Modèle de convention ne sont pas exécutoires. Elles n'ont rien de contraignant et ne doivent pas être considérées comme des recommandations formelles des Nations Unies. Le Modèle de convention fiscale des Nations Unies entend plutôt faciliter la négociation, l'interprétation et l'application pratique des traités fiscaux en s'inspirant de ses dispositions.

14. Le Modèle de convention fiscale des Nations Unies se veut équilibré dans son approche. Comme corollaire du principe d'imposition à la source, les articles de la convention sont fondés sur la reconnaissance, par le pays d'origine, du fait que: *a*) l'imposition des revenus tirés de capitaux étrangers doit tenir compte des dépenses imputables aux gains de revenus de sorte que ces revenus soient imposés sur une base nette ; que *b*) l'imposition ne doit pas être trop forte afin de ne pas décourager l'investissement ; et que *c*) l'imposition doit tenir compte de la nécessité de partager les recettes fiscales avec le pays qui fournit le capital. En outre, le Modèle de convention fiscale des Nations Unies incarne l'idée qu'il conviendrait que le pays de la résidence prenne une mesure permettant d'éviter une double imposition soit par déduction pour impôt payé à l'étranger, soit par une exemption, comme le prévoit le Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

15. Quand il s'inspire du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, un pays doit avoir à l'esprit l'importance du rapport entre les traités et le droit national, dont la nature peut varier d'un pays à l'autre. En général, les dispositions des traités fiscaux priment celles du droit national en cas de désaccord entre ces dispositions. Plus concrètement,



les traités fiscaux stipulent quel État contractant a compétence pour prélever des taxes sur un élément donné de revenu ou de capital et dans quelles conditions et sous quelles réserves il peut le faire. À cette fin, différentes catégories de revenus sont établies dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies et dans celui de l'OCDE et pour chacune de ces catégories, il est prévu que ces revenus « sont imposables dans » un État contractant ou « ne sont imposables que » dans cet État. À cet égard, il importe de souligner, comme indiqué au paragraphe 25.1 de l'introduction de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, que

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

16. Les pays qui désirent engager des négociations concernant la conclusion d'un traité fiscal bilatéral doivent analyser attentivement les dispositions de leur droit fiscal qui s'y rapportent afin d'évaluer les implications qu'aura l'application du traité. Ils doivent aussi, dans le cadre de la préparation et de la négociation d'un traité, examiner les lois nationales d'éventuels partenaires.

17. Les lois fiscales des pays exercent à leur tour une influence considérable sur la teneur des traités fiscaux bilatéraux. Elles sont une raison importante d'un grand nombre de différences entre traités, les pays cherchant à préserver leurs compétences fiscales dans leurs réseaux de traités. Ces lois internes, et la pratique conventionnelle qui les traduit, forment la base des orientations que l'on trouve dans les différents modèles. Inversement, si des pays n'exercent pas certains droits d'imposition en droit national, et s'il est improbable que cela change, ils ne chercheront généralement pas à conserver la possibilité d'exercer ces droits d'imposition dans leurs traités. Si leur politique change, le droit national pourra plus tard être modifié pour exercer ces droits d'imposition, mais seulement dans la mesure où cela serait conforme aux relations établies par traités.

### C. CONSIDÉRATIONS DE POLITIQUE FISCALE APPLICABLES À LA DÉCISION DE CONCLURE UNE CONVENTION FISCALE OU DE MODIFIER UNE CONVENTION EXISTANTE

18. En 2017, le Comité a établi un Sous-comité sur la négociation des conventions fiscales qui a préparé une mise à jour du *Manuel des Nations Unies pour la négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement*<sup>5</sup> qui a été adoptée par le Comité et publiée en 2019. L'objectif du Manuel est de fournir un guide sur tous les aspects de la négociation de conventions fiscales, y compris une brève description des articles du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, aux négociateurs de conventions fiscales. Même si chaque pays devrait élaborer sa propre politique et définir ses objectifs en matière de conventions fiscales, le Manuel vise à fournir des conseils pratiques sur tous les aspects des négociations de conventions, y compris sur la manière de préparer et de mener ces négociations. Le Manuel inclut un examen approfondi des raisons les plus courantes pour lesquelles un pays conclurait une convention fiscale avec un autre pays incluant, par exemple, la facilitation des investissements transfrontaliers résultant de la suppression ou de la réduction de la double imposition ou de la taxation excessive dans le pays de source, la réduction de l'évasion et de la fraude fiscales transfrontalières par l'échange de renseignements et l'assistance en matière de recouvrement des impôts, ou pour des raisons politiques. Les négociateurs de conventions des pays en développement sont encouragés à utiliser le Manuel pour préparer les négociations de conventions fiscales à la lumière de la politique poursuivie par leur pays et des résultats escomptés.

19. Le Manuel a servi de base à l'élaboration, par la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, de la *Boîte à outils pour la négociation des conventions fiscales*<sup>6</sup>, qui comprend une section qui

---

5 New York : Nations Unies, 2019, offert seulement en anglais à [manual-bilateral-tax-treaties-update-2019.pdf](https://www.un.org/publications/manual-bilateral-tax-treaties-update-2019.pdf) (un.org), consulté le 30 septembre 2021.

6 Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, *Boîte à outils pour la négociation des conventions fiscales*, dont la version en ligne est disponible à [https://www.tax-platform.org/publications/PCT\\_Toolk-](https://www.tax-platform.org/publications/PCT_Toolk-)

examine les objectifs des conventions fiscales, leurs coûts et avantages potentiels et la question de savoir s'il existe d'autres moyens d'atteindre les mêmes objectifs stratégiques.

20. En outre, le Manuel fait référence à la partie de l'introduction du Modèle de convention fiscale de l'OCDE qui traite des considérations de politique fiscale qui sont pertinentes non seulement pour décider s'il faut conclure une convention avec un État mais aussi pour décider si un État doit ou non chercher à modifier ou à remplacer une convention existante voire, en dernier ressort, à la dénoncer<sup>7</sup>. Le Comité a pris note des considérations identifiées par l'OCDE et suggère de les considérer en plus des orientations incluses dans le Manuel. La partie pertinente de l'introduction du modèle de convention fiscale de l'OCDE se lit comme suit :

15.1 En 1997, le Conseil de l'OCDE a adopté, à l'adresse des gouvernements des pays membres, une recommandation les incitant à poursuivre leurs efforts en vue de conclure des conventions fiscales bilatérales avec ceux des pays membres, et des pays non membres lorsque cela est approprié, avec lesquels ils ne sont pas encore liés par de telles conventions. Si conclure ou non une convention fiscale avec un autre pays est une décision qu'il appartient à chaque État de prendre en fonction de différents facteurs, qui comprennent à la fois

---

it\_Tax\_Treaty\_Negotiations\_Online\_Version\_French, consulté le 30 septembre 2021. Un des principaux objectifs de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, une initiative conjointe du FMI, de l'OCDE, des Nations-Unies et du Groupe de la Banque mondiale, est de mieux encadrer les conseils techniques aux pays en développement alors que ces pays recherchent à la fois plus de soutien pour le développement de leurs capacités et une plus grande influence dans la conception des règles. Voir <https://www.worldbank.org/en/programs/platform-for-tax-collaboration> (disponible uniquement en anglais), consulté le 30 septembre 2021.

7 Cette partie de l'introduction du Modèle de convention fiscale de l'OCDE a été ajoutée en 2017 à la suite des travaux sur l'action 6 du projet G20/OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Voir OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, action 6 – Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, (Paris : OCDE, 2015), disponible à <https://doi.org/10.1787/9789264278035-fr>, consulté le 30 septembre 2021.

des considérations fiscales et non fiscales, les considérations de politique fiscale joueront généralement un rôle clé dans cette décision. Les paragraphes qui suivent décrivent certaines de ces considérations de politique fiscale, qui sont pertinentes non seulement pour la question de la conclusion ou non d'une convention avec un État mais aussi pour la question de savoir si un État doit ou non chercher à modifier ou à remplacer une convention existante voire, en dernier ressort, à la dénoncer (en tenant compte du fait que la dénonciation d'une convention a souvent des répercussions négatives pour un grand nombre de contribuables qui ne sont pas concernés par les situations à l'origine de la dénonciation de la convention).

15.2 Étant donné qu'un des principaux objets des conventions fiscales est d'éviter la double imposition en vue de réduire les obstacles aux services, au commerce et à l'investissement transfrontaliers, l'existence de risques de double imposition résultant de l'interaction des systèmes fiscaux des deux États sera la première préoccupation en termes de politique fiscale. Ces risques de double imposition seront généralement plus importants lorsqu'il existe un niveau significatif, existant ou prévu, de flux transfrontaliers d'échanges commerciaux et d'investissement entre les deux États. La plupart des dispositions des conventions fiscales visent à alléger la double imposition en répartissant les droits d'imposition entre les deux États et l'on part du principe que, lorsqu'un État accepte des dispositions conventionnelles qui restreignent son droit d'imposer des éléments de revenu, il le fait généralement en considérant que ces éléments de revenu sont impossibles dans l'autre État. Lorsque, dans un État, l'impôt sur le revenu est faible ou inexistant, les autres États devraient examiner s'il existe des risques de double imposition qui, en eux-mêmes, justifieraient une convention fiscale. Les États devraient aussi examiner s'il existe des éléments du système fiscal d'un autre État qui pourraient accroître le risque de non-imposition, ce qui peut inclure des avantages fiscaux qui sont cantonnés de façon à ne pas affecter l'économie de cet État.

15.3 En conséquence, deux États qui envisagent de conclure une convention fiscale devraient évaluer dans quelle mesure il existe effectivement un risque de double imposition dans des situations transfrontalières qui impliquent leurs résidents. Un grand nombre de cas de double imposition juridique dus à l'imposition combinée par l'État de source et l'État de résidence peuvent être éliminés par des dispositions internes pour l'allègement de la double imposition (habituellement, sous la forme d'un mécanisme d'exemption ou de crédit d'impôt) qui ne relèvent pas de conventions fiscales. Bien que ces

dispositions internes traiteront probablement la plupart des formes de double imposition juridique du type résidence-source, elles ne couvriront pas tous les cas de double imposition, en particulier s'il existe d'importantes différences dans les règles de détermination de la source des deux États ou si le droit interne de ces États ne permet pas un allègement unilatéral de la double imposition économique (par exemple, dans le cas d'un ajustement des prix de transfert opéré dans un autre État).

15.4 Une autre considération de politique fiscale pertinente par rapport à la conclusion d'une convention fiscale est le risque d'imposition excessive qui peut résulter de retenues fiscales élevées dans l'État de la source. Bien que les mécanismes d'allègement de la double imposition assurent normalement que ces retenues fiscales élevées n'entraînent pas de double imposition, si ces impôts perçus dans l'État de la source sont supérieurs au montant normalement prélevé sur les bénéfices dans l'État de résidence, ils peuvent avoir un effet préjudiciable sur les échanges et l'investissement transfrontaliers.

15.5 D'autres considérations fiscales qui devraient être prises en compte lorsqu'il est envisagé de conclure une convention concernent notamment les diverses caractéristiques des conventions fiscales qui encouragent et favorisent les liens économiques entre les pays, comme la protection contre le traitement fiscal discriminatoire de l'investissement étranger qu'offrent les règles sur la non-discrimination de l'article 24, la certitude accrue du traitement fiscal pour les contribuables qui ont droit aux avantages de la convention, et le fait que les conventions fiscales, par la procédure amiable et la possibilité pour les États contractants de recourir à l'arbitrage, prévoient un mécanisme pour la résolution des différends fiscaux internationaux.

15.6 Un objectif important des conventions fiscales étant la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales, les États devraient aussi examiner si les signataires potentiels d'une convention ont la volonté et la capacité d'appliquer effectivement les dispositions des conventions fiscales relatives à l'assistance administrative, comme la capacité d'échanger des renseignements à des fins fiscales, ce qui est un aspect essentiel devant être pris en considération lors de la décision de conclure une convention fiscale. La capacité et la volonté d'un État de prêter assistance pour le recouvrement des impôts seraient également un facteur pertinent à prendre en compte. Il faut toutefois noter qu'en l'absence de tout risque effectif de double imposition, ces dispositions administratives ne suffiraient pas à elles seules à justifier en termes de politique fiscale l'existence d'une convention fiscale, cette assistance

administrative pouvant être assurée par d'autres accords plus ciblés, comme la conclusion d'un accord sur l'échange de renseignements à des fins fiscales ou la participation à la *Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*.

#### **D. ASPECTS PRINCIPAUX DE CETTE RÉVISION DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DES NATIONS UNIES**

21. Cette dernière révision du Modèle de convention fiscale des Nations Unies poursuit le processus de révision entamé antérieurement dont l'objet est de garantir que le contenu du Modèle soit adapté aux évolutions, y compris dans la pratique des pays et en ce qui concerne les nouvelles pratiques des entreprises et les nouveaux défis.

22. Dans le cadre de ce processus de révision, le Comité a répondu aux préoccupations exprimées non seulement par les pays en développement mais aussi par les pays développés au sujet du traitement des services numériques dans les conventions fiscales. Pour ce faire, le Comité a créé un Sous-comité sur les défis fiscaux liés à la numérisation de l'économie qui a rédigé un nouvel article sur les revenus des services numériques automatisés, ainsi que des commentaires sur cet article. Cet article (article 12B) et ces commentaires, qui ont été adoptés lors de la vingt-deuxième session du Comité (avril 2021), comptent parmi les principaux changements inclus dans cette nouvelle version du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

23. Les nouveaux paragraphes 6 et 7 qui ont été ajoutés à l'article 13 (gains en capital) constituent une autre partie importante de ces changements. L'ajout de ces paragraphes vise à répondre aux préoccupations exprimées par les pays en développement au sujet des difficultés soulevées par les conventions fiscales en ce qui concerne l'imposition des gains sur le transfert direct de certains types de biens qui sont inextricablement liés au territoire ainsi que des gains provenant de transferts indirects opérés à l'étranger<sup>8</sup> dans les cas où les autres

---

8 Ces préoccupations sont décrites dans Plateforme de Collaboration sur les questions fiscales, *L'imposition des transferts indirects opérés à l'étranger—une boîte à outils*, 2020, disponible à [https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT\\_Toolkit\\_The\\_Taxation\\_of\\_Offshore\\_Indirect\\_Transfers\\_French.pdf](https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT_Toolkit_The_Taxation_of_Offshore_Indirect_Transfers_French.pdf), consulté le 31 octobre 2021.

dispositions de l'article 13 permettraient l'imposition des gains provenant du transfert direct de ces types de biens.

24. Voici les autres modifications de fond qui ont été apportées aux articles du Modèle de convention fiscale des Nations Unies dans le cadre de cette dernière révision :

- Les modifications apportées aux articles 1, 3, 4 et 29 suite aux travaux réalisés concernant l'application du Modèle aux organismes de placement collectif et aux fonds de pension.
- La suppression, à la fin de l'article 7, d'une note antérieure concernant les bénéficiaires à imputer à un établissement stable du seul fait que cet établissement stable a acheté des biens et marchandises pour l'entreprise à laquelle il appartient.
- La modification du paragraphe 2 des articles 10, 11 et 12 traitant de la situation dans laquelle un intermédiaire qui reçoit des paiements visés par ces articles est un résident d'un État tiers.
- La suppression de l'exception applicable aux sociétés de personnes précédemment prévue au paragraphe 2(a) de l'article 10.
- Les modifications apportées aux articles 23 A, 24 et 29 suite à l'ajout de l'article 12B (Revenus provenant de services numériques automatisés).

25. Plusieurs modifications ont également été apportées aux commentaires sur les articles du Modèle. Ces modifications incluent d'abord les changements qui reflètent les ajouts et les modifications apportées aux articles qui sont mentionnés ci-dessus. Elles comprennent également les modifications qui ont été apportées à la suite des travaux effectués sur un certain nombre de questions techniques liées à l'interprétation et à l'application des articles, principalement à l'égard de la définition d'établissement stable à l'article 5, de la notion de bénéficiaire effectif aux articles 10, 11, 12, 12A et 12B, et de l'application des dispositions du Modèle aux organismes de placement collectif, aux fonds de pension et aux sociétés de placement immobilier.

26. À l'avenir, si le Comité en décide ainsi, les conclusions sur les modifications du Modèle de convention fiscale des Nations Unies qui pourraient être utiles pourraient être présentées sous la forme d'un rapport du Comité, rapport qui pourrait contribuer à la prochaine

révision du Modèle. Les travaux du Comité, y compris ses travaux sur le Modèle, peuvent être suivis sur le site Web du Comité<sup>9</sup>.

## E. LES COMMENTAIRES

27. On considère que les commentaires relatifs aux articles font partie du Modèle de convention fiscale des Nations Unies tout comme les articles eux-mêmes. Les commentaires incluent de nombreuses citations provenant des Commentaires sur les articles du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ; lorsqu'elles sont longues, ces citations sont reproduites dans des paragraphes en retrait et apparaissent dans une police plus petite. Il est généralement indiqué que ces citations proviennent de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Dans certains cas, cependant, les citations proviennent de versions précédentes du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ; lorsque c'est le cas, la version pertinente est identifiée.

28. Dans certains cas, des parties d'un paragraphe ou des paragraphes entiers des commentaires du Modèle de convention fiscale de l'OCDE n'ont pas été cités puisqu'ils ont été jugés comme n'étant pas applicables, pour quelque raison que ce soit, à l'interprétation du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Dans ces cas, l'omission est indiquée par des points de suspension en italique (*[...]*). On ne peut pas nécessairement supposer qu'une telle omission, en soi, représente un désaccord avec le contenu de la partie omise et le contexte de cette omission doit être pris en compte pour déterminer si la partie omise a été considérée comme non pertinente pour l'interprétation du Modèle de convention fiscale des Nations Unies ou a plutôt été laissée de côté pour examen futur. Dans certains cas, les commentaires de l'OCDE sont cités avec des modifications ou des ajouts qui apparaissent en italique entre crochets (*[modifications/ajouts]*). Ces modifications et ajouts ont été faits afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, comme les références au concept de « base fixe » qui n'est utilisé que dans le second modèle. Les notes de bas de page

---

9 <https://www.un.org/development/desa/financing/fr/what-we-do/ECO-SOC/tax-committee/tax-committee-home>.



contenues dans les citations provenant des commentaires du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ont été omises sauf lorsque le sens ou le but de la citation serait incomplet ou obscur sans la note de bas de page ; dans de tels cas, la note de bas de page a été conservée avec son numéro d'origine et placée directement sous le passage cité, séparée par une courte ligne.

29. Divers États Membres de l'OCDE ont émis des « réserves » sur certains articles du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et fait des « observations » sur des aspects particuliers des commentaires sur ces articles, et certains États qui ne sont pas membres de l'OCDE ont exprimé des « positions » sur ces articles et commentaires. Le texte du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, tel que révisé de temps à autre, inclut l'expression formelle de ces divergences de vues avec les positions adoptées dans ce modèle. En préparant la présente mise à jour du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, le Comité a reconnu que l'expression de ces réserves, observations ou positions est un aspect utile du Modèle de convention fiscale de l'OCDE car cela permet de comprendre comment ce modèle est interprété et appliqué par les pays qui ont exprimé ces divergences de vues, même si celles-ci n'ont pas, pour des raisons pratiques, été reprises dans le texte du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

30. Cette version 2021 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reflète une nouvelle approche quant aux opinions minoritaires qui a été adoptée par le Comité lors de sa vingt et unième session tenue en octobre 2020. Le Comité considère qu'une large expression de points de vue et d'approches peut aider à l'interprétation et à l'application des conventions fiscales bilatérales. Il s'ensuit, cependant, qu'il ne faut pas supposer qu'un membre quelconque du Comité a pris une position particulière à l'égard d'une question spécifique abordée dans ce modèle. En outre, dans certains cas, les opinions exprimées dans les commentaires se rapportent à des discussions au sein de l'ancien Groupe d'experts ou au sein du Comité avant ou après qu'une personne n'ait été membre du Comité. Afin d'accroître la transparence et la cohérence des opinions minoritaires, en 2020, le Comité a décidé d'adopter une procédure visant la formulation des opinions minoritaires, de développer une terminologie cohérente pour refléter les différents niveaux de soutien pour une opinion minoritaire particulière

et d'indiquer la date d'adoption de cette position. Tout membre peut faire inclure une opinion minoritaire dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Un membre désirant proposer une position minoritaire doit informer le Sous-comité sur la mise à jour du Modèle de convention fiscale des Nations Unies (et/ou tout autre sous-comité pertinent) de son intention de formuler une position minoritaire et doit en fournir une ébauche. Cela permettra au sous-comité concerné de discuter cette position et, le cas échéant, de faire des suggestions de rédaction afin de promouvoir la cohérence dans la rédaction des opinions minoritaires et d'assurer la clarté de la position exprimée avant que celle-ci ne soit discutée par le Comité. Cette procédure augmentera la transparence et la cohérence des opinions minoritaires mais, conformément à la pratique antérieure, ne restreindra pas le droit d'un membre de faire inclure une opinion minoritaire dans ce modèle. L'opinion minoritaire sera datée en identifiant la session du Comité et le mois et l'année au cours desquels il a été décidé d'inclure cette position. En outre, le Comité a convenu de la terminologie suivante pour refléter les différents niveaux de support pour une position minoritaire (les nombres mentionnés ci-dessous sont fonction d'un Comité composé de 25 membres) :

- un seul membre (lorsque l'opinion est celle d'un seul membre) ;
- une petite minorité de membres (lorsque l'opinion est partagée par deux à quatre membres ou par plus d'un membre mais moins de 15 pour cent des membres présents et votants) ;
- une minorité moyenne de membres (lorsque l'opinion est partagée par cinq à neuf membres ou par 15 pour cent ou plus mais moins de 35 pour cent des membres présents et votants) ; et
- une large minorité de membres (lorsque l'opinion est partagée par 10 à 12 membres ou par 35 pour cent ou plus mais moins de 50 pour cent des membres présents et votants).

31. Nous tenons à souligner le support apporté par le Secrétariat du Bureau du financement du développement durable lors de la préparation de cette nouvelle version du Modèle de convention fiscale des Nations unies et, en particulier, le support offert par Irving Ojeda Alvarez, Patricia Brown, Michael Lennard, Silvia et Jacques Sasseville. Nous souhaitons également remercier Brian Arnold pour son assistance technique et Leah McDavid pour son travail éditorial.



# TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	iii
A. Origine du Modèle de convention fiscale des Nations Unies .....	iii
B. Caractéristiques spéciales du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.....	vii
C. Considérations de politique fiscale applicables à la décision de conclure une convention fiscale ou de modifier une convention existante.....	ix
D. Aspects principaux de cette révision du Modèle de convention fiscale des Nations Unies .....	xiii
E. Les Commentaires .....	xv

## *Première partie*

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

SOMMAIRE DE LA CONVENTION .....	3
TITRE DE LA CONVENTION .....	5
PRÉAMBULE DE LA CONVENTION.....	5
I CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION (Articles 1 et 2).....	6
II DÉFINITIONS (Articles 3 à 5) .....	8
III IMPOSITION DES REVENUS (Articles 6 à 21).....	15
IV IMPOSITION DE LA FORTUNE (Article 22) .....	36
IV MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS (Article 23) .....	37
VI DISPOSITIONS SPÉCIALES (Articles 24 à 29) .....	39
VII DISPOSITIONS FINALES (Articles 30 et 31) .....	60

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

Commentaires sur le chapitre I : CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION .....	62
Article 1 : Personnes visées .....	62
Article 2 : Impôts visés.....	156
Commentaires sur le chapitre II : DÉFINITIONS .....	160
Article 3 : Définitions générales .....	160
Article 4 : Résident .....	176
Article 5 : Établissement stable .....	191
Commentaires sur le chapitre III : IMPOSITION DES REVENUS.....	275
Article 6 : Revenus immobiliers .....	275
Article 7 : Bénéfices des entreprises .....	279
Article 8 : Navigation maritime et aérienne internationale .....	308
Article 9 : Entreprises associées .....	322
Article 10 : Dividendes.....	330
Article 11 : Intérêts.....	358
Article 12 : Redevances .....	380
Article 12A : Rémunérations pour services techniques ...	422
Article 12B : Revenus provenant de services numériques automatisés .....	473
Article 13 : Gains en capital .....	520
Article 14 : Professions indépendantes .....	548
Article 15 : Professions dépendantes .....	553

Article 16 :	Tantièmes et rémunération du personnel de direction de haut niveau . . . . .	582
Article 17 :	Artistes du spectacle et athlètes . . . . .	585
Article 18 :	Pensions et prestations de sécurité sociale . .	592
Article 19 :	Fonctions publiques . . . . .	617
Article 20 :	Étudiants . . . . .	623
Article 21 :	Autres revenus . . . . .	630
Commentaires sur le chapitre IV : IMPOSITION DE LA FORTUNE . . . . . 637		
Article 22 :	Fortune . . . . .	637
Commentaires sur le chapitre V : MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS . . . . . 641		
Article 23 :	Méthodes pour éliminer les doubles impositions . . . . .	641
Commentaires sur le chapitre VI : DISPOSITIONS SPÉCIALES 693		
Article 24 :	Non-discrimination . . . . .	693
Article 25 :	Procédure amiable . . . . .	725
Article 26 :	Échange de renseignements . . . . .	812
Article 27 :	Assistance en matière de recouvrement des impôts . . . . .	868
Article 28 :	Membres des missions diplomatiques et des postes consulaires . . . . .	880
Article 29 :	Droit aux avantages . . . . .	883
Commentaires sur le chapitre VII : DISPOSITIONS FINALES 989		
Articles 30 et 31 :	Entrée en vigueur et dénonciation . . . . .	989



*Première partie*

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





# SOMMAIRE DE LA CONVENTION

## Titre et préambule

### CHAPITRE I

#### Champ d'application de la convention

- Article 1 Personnes visées
- Article 2 Impôts visés

### CHAPITRE II

#### Définitions

- Article 3 Définitions générales
- Article 4 Résident
- Article 5 Établissement stable

### CHAPITRE III

#### Imposition des revenus

- Article 6 Revenus immobiliers
- Article 7 Bénéfices des entreprises
- Article 8 Navigation maritime et aérienne internationale (variantes A et B)
- Article 9 Entreprises associées
- Article 10 Dividendes
- Article 11 Intérêts
- Article 12 Redevances
- Article 12A Rémunérations pour services techniques
- Article 12B Revenus provenant de services numériques automatisés
- Article 13 Gains en capital
- Article 14 Professions indépendantes
- Article 15 Professions dépendantes
- Article 16 Tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau
- Article 17 Artistes du spectacle et athlètes
- Article 18 Pensions et prestations de sécurité sociale (variantes A et B)
- Article 19 Fonctions publiques

- Article 20 Étudiants  
Article 21 Autres revenus

CHAPITRE IV  
**Imposition de la fortune**

- Article 22 Fortune

CHAPITRE V  
**Méthodes pour éliminer les doubles impositions**

- Article 23 A Méthode de l'exemption  
Article 23 B Méthode de l'imputation

CHAPITRE VI  
**Dispositions spéciales**

- Article 24 Non-discrimination  
Article 25 Procédure amiable (variantes A et B)  
Article 26 Échange de renseignements  
Article 27 Assistance en matière de recouvrement des impôts  
Article 28 Membres des missions diplomatiques et postes  
consulaires  
Article 29 Droit aux avantages

CHAPITRE VII  
**Dispositions finales**

- Article 30 Entrée en vigueur  
Article 31 Dénonciation

## TITRE DE LA CONVENTION

**Convention entre (l'État A) et (l'État B) pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales**

### PRÉAMBULE DE LA CONVENTION<sup>10</sup>

(L'État A) et (l'État B),

Soucieux de promouvoir leurs relations économiques et d'améliorer leur coopération en matière fiscale,

Entendant conclure une convention pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale<sup>11</sup> (y compris par des mécanismes de chalandage fiscal destinés à obtenir les allègements prévus dans la présente convention au bénéfice indirect de résidents d'États tiers),

Sont convenus de ce qui suit :

---

<sup>10</sup> Le préambule de la convention sera rédigé conformément aux procédures constitutionnelles des deux États contractants.

<sup>11</sup> Certaines juridictions traduisent l'expression anglaise « *tax avoidance* » par « évitement fiscal ».

## Chapitre I

# CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

### *Article 1*

#### PERSONNES VISÉES

1. La présente convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants.
2. Pour l'application de la présente convention, le revenu perçu par ou via une entité ou un dispositif considéré comme totalement ou partiellement transparent sur le plan fiscal selon la législation fiscale de l'un des États contractants est considéré comme étant le revenu d'un résident d'un État contractant, mais uniquement dans la mesure où ce revenu est traité, aux fins de l'imposition par cet État, comme le revenu d'un résident de cet État.
3. Cette convention n'affecte pas l'imposition par un État contractant de ses résidents, sauf en ce qui concerne les avantages accordés en vertu du paragraphe 2 de l'article 9, [paragraphe 2 de l'article 18 (variante A) ou paragraphe 3 de l'article 18 (variante B)] et des articles 19, 20, [23 A ou 23 B], 24, [25 (variante A) ou 25 (variante B)] et 28.
4. *[Disposition visant l'application de la convention aux organismes de placement collectif]*<sup>12</sup>

---

12 Les diverses formes qu'une telle disposition pourrait prendre sont examinées dans la section « Investissement collectif » des commentaires sur l'article 1. Comme il est indiqué dans cette section, les règles fiscales nationales applicables aux diverses formes d'organismes de placement collectif existant dans les États contractants, les différences quant au montant d'investissement attribuable à ces organismes dans chacun de ces États ainsi que d'autres considérations politiques ou administratives peuvent ne pas justifier l'inclusion d'une disposition sur les organismes de placement collectif dans une convention fiscale bilatérale ou peuvent nécessiter des dispositions différentes visant différentes catégories de ces organismes.

*Article 2*

## IMPÔTS VISÉS

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

## Chapitre II

# DÉFINITIONS

### *Article 3*

#### DÉFINITIONS GÉNÉRALES

1. Au sens de la présente convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente :
  - (a) le terme « personne » comprend les personnes physiques, les sociétés et autres groupements de personnes ;
  - (b) le terme « société » désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition ;
  - (c) les expressions « entreprise d'un État contractant » et « entreprise de l'autre État contractant » désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un État contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre État contractant ;
  - (d) l'expression « trafic international » désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans un État contractant et que l'entreprise qui exploite le navire ou l'aéronef n'est pas une entreprise de cet État ;
  - (e) l'expression « autorité compétente » désigne :
    - (i) (dans l'État A) : .....
    - (ii) (dans l'État B) : .....
  - (f) le terme « national » désigne :
    - (i) toute personne physique qui possède la nationalité ou la citoyenneté d'un État contractant ;
    - (ii) toute personne morale, société de personnes ou association constituée conformément à la législation en vigueur dans un État contractant ;
  - (g) l'expression « fonds de pension reconnu » d'un État désigne une entité ou un dispositif établi dans cet État qui est considéré

comme une personne distincte au regard de la législation fiscale de cet État et :

- (i) qui est établi et géré exclusivement ou presque exclusivement dans le but d'administrer ou de verser des prestations de retraite et des prestations annexes ou accessoires à des personnes physiques et qui est réglementé en tant que tel par cet État ou une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, ou
- (ii) qui est établi et géré exclusivement ou presque exclusivement dans le but de placer des fonds pour le compte d'entités ou de dispositifs désignés au sous-alinéa (i).

2. Pour l'application de la convention à un moment donné par un État contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet État prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet État.

#### *Article 4*

### RÉSIDENT

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

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



- (a) cette personne est considérée comme un résident seulement de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;
- (b) si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où elle séjourne de façon habituelle ;
- (c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident seulement de l'État dont elle possède la nationalité ;
- (d) si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord.

3. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1 une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants, les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de déterminer d'un commun accord l'État contractant duquel cette personne est réputée être un résident pour l'application de la convention, eu égard au lieu où se situe son siège de direction effective, au lieu où elle a été constituée en société ou en toute autre forme juridique et à tout autre facteur pertinent. En l'absence d'un tel accord entre les États contractants, la personne ne pourra prétendre à aucun des allègements ou exonérations prévus par la convention sauf dans la mesure et selon les conditions convenues par les autorités compétentes des États Contractants.

#### *Article 5*

#### ÉTABLISSEMENT STABLE

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

2. L'expression « établissement stable » comprend notamment :
  - (a) un siège de direction ;
  - (b) une succursale ;
  - (c) un bureau ;
  - (d) une usine ;
  - (e) un atelier et
  - (f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.
  
3. L'expression « établissement stable » comprend également :
  - (a) un chantier de construction, un projet de montage ou d'installation ou des activités de supervision liées à ce projet, mais seulement si ce chantier de construction, ce projet ou ces activités durent plus de six mois ;
  - (b) la fourniture, par une entreprise, de services, y compris de services conseils, par l'intermédiaire d'employés ou autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais seulement si des activités de cette nature se poursuivent dans un État contractant pour une période ou des périodes totalisant plus de 183 jours au cours de toute période de 12 mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée.
  
4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si :
  - (a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage ou d'exposition de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise ;
  - (b) des biens ou marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage ou d'exposition ;
  - (c) des biens ou marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;
  - (d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des biens ou marchandises, ou de réunir des informations, pour l'entreprise ;
  - (e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité ;

(f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas (a) à (e), à condition que cette activité ou, dans le cas visé à l'alinéa (f), l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires, revête un caractère préparatoire ou auxiliaire.

4.1 Le paragraphe 4 ne s'applique pas à une installation fixe d'affaires utilisée ou détenue par une entreprise si la même entreprise ou une entreprise étroitement liée exerce des activités d'entreprise dans la même installation ou dans une autre installation dans le même État contractant et

- (a) cette installation ou cette autre installation constitue un établissement stable pour l'entreprise ou pour l'entreprise étroitement liée en vertu des dispositions du présent article, ou
- (b) l'activité d'ensemble résultant du cumul des activités exercées par les deux entreprises dans la même installation, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées dans les deux installations, ne revêt pas un caractère préparatoire ou auxiliaire,

si les activités d'entreprise exercées par les deux entreprises dans la même installation, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées dans les deux installations, constituent des fonctions complémentaires qui s'inscrivent dans un ensemble cohérent d'activités d'entreprise.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, mais sous réserve des dispositions du paragraphe 7, lorsqu'une personne agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise si cette personne

- (a) conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, et ces contrats sont
  - (i) au nom de l'entreprise, ou
  - (ii) pour le transfert de la propriété de biens, ou pour la concession du droit d'utiliser des biens, appartenant à cette entreprise ou que l'entreprise a le droit d'utiliser, ou

(iii) pour la prestation de services par cette entreprise

à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires (autre qu'une installation fixe d'affaires à laquelle le paragraphe 4.1 s'appliquerait), ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe ; ou

(b) ne conclut pas habituellement de contrats ni ne joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de tels contrats mais dispose habituellement dans cet État d'un stock de biens ou de marchandises à partir duquel cette personne livre régulièrement des biens ou marchandises pour le compte de l'entreprise.

6. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article mais sous réserve des dispositions du paragraphe 7, une entreprise d'assurances d'un État contractant est, sauf en matière de réassurance, considérée comme ayant un établissement stable dans l'autre État contractant si elle perçoit des primes dans le territoire de cet autre État ou si elle y assure contre des risques par l'intermédiaire d'une personne.

7. Les paragraphes 5 et 6 ne s'appliquent pas lorsque la personne qui agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant exerce dans le premier État une activité d'entreprise comme agent indépendant et agit pour l'entreprise dans le cadre ordinaire de cette activité. Toutefois, lorsqu'une personne agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée, cette personne n'est pas considérée comme un agent indépendant au sens du présent paragraphe en ce qui concerne chacune de ces entreprises.

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

9. Au sens du présent article, une personne ou une entreprise est étroitement liée à une entreprise si, compte tenu de l'ensemble des faits

et circonstances pertinents, l'une contrôle l'autre ou toutes deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou entreprises. Dans tous les cas, une personne ou une entreprise sera considérée comme étroitement liée à une entreprise si l'une détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des droits ou participations effectifs dans l'autre (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits ou participations effectifs dans les capitaux propres de la société), ou si une autre personne ou entreprise détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des droits ou participations effectifs (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits ou participations effectifs dans les capitaux propres de la société) dans la personne et l'entreprise ou dans les deux entreprises.

### Chapitre III

## IMPOSITION DES REVENUS

### *Article 6*

#### REVENUS IMMOBILIERS

1. Les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) situés dans l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.
2. L'expression « biens immobiliers » a le sens que lui attribue le droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés. L'expression comprend en tout cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles ; les navires et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.
3. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ou de l'affermage, ainsi que de toute autre forme d'exploitation de biens immobiliers.
4. Les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise ainsi qu'aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante.

### *Article 7*

#### BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, sauf si l'entreprise exerce son activité

dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables :

- (a) audit établissement stable ;
- (b) aux ventes, dans cet autre État, de marchandises de même nature que celles qui sont vendues par l'établissement stable, ou de nature analogue ; ou
- (c) à d'autres activités d'entreprise exercées dans cet autre État et de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement, ou de nature analogue.

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

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

services précis fournis ou pour une activité de direction ou, sauf dans le cas d'une entreprise bancaire, comme intérêts sur des sommes prêtées au siège central de l'entreprise ou à l'un quelconque de ses autres bureaux.

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

5. Aux fins des paragraphes précédents, les bénéfices à imputer à l'établissement stable sont déterminés chaque année selon la même méthode, sauf s'il existe des motifs valables et suffisants de procéder autrement.

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

### *Article 8*

#### NAVIGATION MARITIME ET AÉRIENNE INTERNATIONALE

##### **Article 8 (variante A)**

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans cet État.

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

##### **Article 8 (variante B)**

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation d'aéronefs en trafic international ne sont imposables que dans cet État.



2. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation de navires en trafic international ne sont imposables que dans cet État, sauf si les activités de navigation maritime découlant de cette exploitation dans l'autre État contractant sont plus qu'occasionnelles. Si tel est le cas, les bénéfices en question peuvent être imposés dans cet autre État. Le calcul des bénéfices à imposer dans cet autre État se fera sur la base d'une répartition appropriée des bénéfices nets globaux que l'entreprise tire de ses opérations de navigation maritime. L'impôt calculé selon une telle répartition est ensuite réduit de \_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*].

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

#### *Article 9*

### ENTREPRISES ASSOCIÉES

1. Lorsque :

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

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

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

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

3. Les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas lorsque, à la suite d'une procédure judiciaire, administrative ou autre procédure légale, une décision finale a établi que, du fait d'actions entraînant un ajustement des bénéfices en vertu du paragraphe 1, une des entreprises en cause est passible d'une pénalité pour fraude, négligence grave ou manquement délibéré.

#### *Article 10*

#### DIVIDENDES

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

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

- (a) \_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*] du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes tout au long d'une période de 365 jours incluant le jour du paiement des dividendes (il n'est pas tenu compte, aux fins du calcul de cette période, des changements de détention qui résulteraient directement d'une réorganisation, telle qu'une fusion ou une scission de société, de la société qui détient les actions ou qui paie les dividendes) ;
- (b) \_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*] du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas.

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

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

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

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

#### *Article 11*

#### INTÉRÊTS

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

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

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

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les intérêts soit une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la créance génératrice des intérêts se rattache effectivement :

- (a) à l'établissement stable ou à la base fixe en question ; ou
- (b) aux activités d'entreprise visées à l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 7.

Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14 sont, suivant le cas, applicables.

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

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

une tierce personne, le montant des intérêts, compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente convention.

*Article 12*

REDEVANCES

1. Les redevances provenant d'un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.
2. Toutefois, les redevances provenant d'un État contractant sont aussi imposables dans cet État selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des redevances est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder \_\_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*] du montant brut des redevances. Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation.
3. Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, ou les films ou bandes utilisés pour les émissions radiophoniques ou télévisées, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets ou pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ou pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.
4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les redevances soit une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un

établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou bien générateur des redevances se rattache effectivement :

- (a) à l'établissement stable ou à la base fixe en question ; ou
- (b) aux activités d'entreprise visées à l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 7.

Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14 sont, suivant le cas, applicables.

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

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

### *Article 12A*

#### RÉMUNÉRATIONS POUR SERVICES TECHNIQUES

1. Les rémunérations pour services techniques provenant d'un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, nonobstant les dispositions de l'article 14 mais sous réserve des dispositions des articles 8, 16 et 17, les rémunérations pour services techniques provenant d'un État contractant sont aussi

imposables dans cet État selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif de ces rémunérations est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder \_\_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*] du montant brut des rémunérations.

3. L'expression « rémunérations pour services techniques » employé dans le présent article désigne tout paiement pour services de nature technique, de gestion ou de conseil, sauf un paiement effectué :

- (a) à un employé de la personne qui effectue le paiement ;
- (b) pour enseigner dans un établissement d'enseignement ou pour l'enseignement offert par un tel établissement ; ou
- (c) par une personne physique pour des services destinés à l'usage personnel d'une personne physique.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des rémunérations pour services techniques, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent ces rémunérations soit une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que les rémunérations pour services techniques se rattachent effectivement :

- (a) à l'établissement stable ou à la base fixe en question ; ou
- (b) aux activités d'entreprise visées à l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 7.

Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14 sont, suivant le cas, applicables.

5. Pour l'application du présent article mais sous réserve du paragraphe 6, les rémunérations pour services techniques sont considérées comme provenant d'un État contractant lorsque le payeur est un résident de cet État ou si la personne qui paie les rémunérations, qu'elle soit ou non un résident d'un État contractant, a dans cet État un établissement stable ou une base fixe pour lequel l'obligation de payer ces rémunérations a été contractée et qui supporte la charge de ces rémunérations.

6. Pour l'application du présent article, les rémunérations pour services techniques sont considérées comme ne provenant pas d'un

État contractant lorsque le payeur est un résident de cet État qui exerce dans l'autre État contractant soit une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la charge de ces rémunérations est supportée par cet établissement stable ou base fixe.

7. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le payeur et le bénéficiaire effectif des rémunérations pour services techniques ou que l'un et l'autre entretiennent avec une tierce personne, le montant des rémunérations, compte tenu des services pour lesquels elles sont payées, excède celui dont seraient convenus le payeur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des rémunérations reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente convention.

#### *Article 12B*

### REVENUS PROVENANT DE SERVICES NUMÉRIQUES AUTOMATISÉS

1. Les revenus provenant de services numériques automatisés qui proviennent d'un État contractant et dont les paiements sous-jacents sont effectués à un résident de l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, sous réserve des dispositions de l'article 8 et nonobstant les dispositions de l'article 14, les revenus provenant de services numériques automatisés provenant d'un État contractant sont aussi imposables dans cet État selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif de ces revenus est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder \_\_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*] du montant brut des paiements sous-jacents à ces revenus.

3. Les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas si le bénéficiaire effectif des revenus provenant de services numériques



automatisés, résident d'un État contractant, demande à l'autre État contractant d'où proviennent ces revenus de soumettre ses bénéfices déterminés provenant de services numériques automatisés pour l'année fiscale considérée à une imposition au taux d'imposition prévu par la législation de cet État. Sous réserve des dispositions de l'article 8 et nonobstant les dispositions de l'article 14, si le bénéficiaire effectif fait cette demande, l'imposition par cet État contractant s'effectue en conséquence. Pour l'application du présent paragraphe, les bénéfices déterminés correspondent à 30 pour cent du montant résultant de l'application du ratio de rentabilité du secteur d'activité des services numériques automatisés de ce bénéficiaire effectif au revenu annuel brut provenant de services numériques automatisés tiré de l'État contractant d'où ces revenus proviennent. Lorsque le bénéficiaire effectif ne tient pas de comptabilité sectorielle, le ratio de rentabilité global du bénéficiaire effectif est appliqué pour calculer les bénéfices déterminés. Toutefois, lorsque le bénéficiaire effectif appartient à un groupe multinational d'entreprises, le ratio de rentabilité à appliquer est celui du secteur d'activité du groupe relatif aux revenus visés par le présent article, ou du groupe dans son ensemble dans le cas où une comptabilité sectorielle n'est pas maintenue par le groupe, à condition que le ratio de rentabilité du groupe multinational d'entreprises soit supérieur au ratio de rentabilité du bénéficiaire effectif mentionné précédemment. Lorsque le ratio de rentabilité sectoriel ou, le cas échéant, le ratio de rentabilité global du groupe multinational d'entreprises auquel appartient le bénéficiaire effectif n'est pas disponible dans l'État contractant d'où proviennent les revenus provenant de services numériques automatisés, les dispositions du présent paragraphe ne s'appliquent pas ; dans ce cas, les dispositions du paragraphe 2 s'appliquent.

4. Au sens du paragraphe 3, « groupe multinational d'entreprises » désigne tout « groupe » qui comprend deux ou plusieurs entreprises dont la résidence fiscale se situe dans des juridictions différentes. En outre, au sens du paragraphe 3, le terme « groupe » désigne un ensemble d'entreprises liées par la propriété ou le contrôle de sorte qu'il est soit nécessaire de préparer des états financiers consolidés à des fins d'information financière en vertu des principes comptables applicables ou qu'il serait nécessaire de le faire si des droits de participation dans les capitaux propres de l'une des entreprises étaient négociées sur un marché boursier public.

5. L'expression « services numériques automatisés » employé dans le présent article désigne tout service fourni sur Internet ou autre réseau électronique ne nécessitant, dans les deux cas, qu'un minimum d'intervention humaine de la part du fournisseur de services.

6. L'expression « services numériques automatisés » comprend notamment :

- (a) les services de publicité en ligne ;
- (b) la fourniture de données d'utilisateurs ;
- (c) les moteurs de recherche en ligne ;
- (d) les plateformes d'intermédiation en ligne ;
- (e) les plateformes de réseaux sociaux ;
- (f) les services de contenu numérique ;
- (g) les jeux en ligne ;
- (h) les services d'informatique en nuage ; et
- (i) les services d'enseignement en ligne standardisés.

7. Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas aux revenus provenant de services numériques automatisés dont les paiements sous-jacents constituent soit des « redevances » au sens de l'article 12 ou des « rémunérations pour services techniques » au sens de l'article 12A.

8. Les dispositions des paragraphes 1, 2 et 3 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des revenus provenant de services numériques automatisés, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent ces revenus soit une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que les revenus provenant de services numériques automatisés se rattachent effectivement:

- (a) à l'établissement stable ou à la base fixe en question ; ou
- (b) aux activités d'entreprise visées à l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 7.

Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14 sont, suivant le cas, applicables.

9. Pour l'application du présent article mais sous réserve du paragraphe 10, les revenus provenant de services numériques automatisés

sont considérées comme provenant d'un État contractant lorsque les paiements sous-jacents à ces revenus sont effectués par un résident de cet État ou si la personne qui effectue ces paiements, qu'elle soit ou non un résident d'un État contractant, a dans cet État un établissement stable ou une base fixe pour lequel l'obligation d'effectuer ces paiements a été contractée et qui supporte la charge de ces paiements.

10. Pour l'application du présent article, les revenus provenant de services numériques automatisés sont considérés comme ne provenant pas d'un État contractant lorsque les paiements sous-jacents à ces revenus sont effectués par un résident de cet État qui exerce dans l'autre État contractant soit une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la charge des paiements sous-jacents à ces services numériques automatisés est supportée par cet établissement stable ou base fixe.

11. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le payeur et le bénéficiaire effectif des revenus provenant de services numériques automatisés ou que l'un et l'autre entretiennent avec une tierce personne, le montant des paiements sous-jacents à ces revenus, compte tenu des services pour lesquels ces paiements sont effectués, excède celui dont seraient convenus le payeur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements sous-jacents aux revenus provenant de services numériques automatisés reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente convention.

### *Article 13*

#### GAINS EN CAPITAL

1. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers visés à l'article 6 et situés dans l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.
2. Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État

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

3. Les gains qu'une entreprise d'un État contractant qui exploite des navires ou aéronefs en trafic international tire de l'aliénation de ces navires ou aéronefs, ou de biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires ou aéronefs, ne sont imposables que dans cet État.

4. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions ou de droits ou participations similaires, tels que des droits ou participations dans une société de personnes ou une fiducie (ou un trust), sont imposables dans l'autre État contractant si, à tout moment au cours des 365 jours qui précèdent l'aliénation, ces actions, droits ou participations similaires tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers, tels que définis à l'article 6, situés dans cet autre État.

5. Les gains, autres que ceux visés au paragraphe 4, qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions d'une société, ou de droits ou participations similaires tels que des droits ou participations dans une société de personnes ou une fiducie (ou un trust), qui est un résident de l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État si, à tout moment au cours de la période de 365 jours qui précèdent l'aliénation, le cédant a détenu directement ou indirectement au moins \_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*] du capital de cette société ou entité.

6. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'un droit conféré par la législation de l'autre État contractant qui permet l'utilisation de ressources qui sont naturellement présentes dans cet autre État et qui sont sous la juridiction de cet autre État, sont imposables dans cet autre État.

7. Sous réserve des paragraphes 4 et 5, les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions d'une société, ou de droits ou participations similaires tels que des droits ou participations

dans une société de personnes ou une fiducie (ou un trust), qui est un résident de l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État si

- (a) à tout moment au cours de la période de 365 jours qui précèdent l'aliénation, le cédant a détenu directement ou indirectement au moins \_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*] du capital de cette société ou entité ; et
- (b) à tout moment au cours de la période de 365 jours qui précèdent l'aliénation, ces actions, droits ou participations similaires tiraient directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur
  - (i) d'un bien qui aurait généré un gain imposable dans cet autre État selon les dispositions précédentes du présent article si ce gain avait été tiré par un résident du premier État de l'aliénation de ce bien à ce même moment, ou
  - (ii) de toute combinaison de biens visés au sous-alinéa (i).

8. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1 à 7 ne sont imposables que dans l'État contractant dont le cédant est un résident.

#### *Article 14*

### PROFESSIONS INDÉPENDANTES

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

- (a) si ce résident dispose de façon habituelle, dans l'autre État contractant, d'une base fixe pour l'exercice de ses activités ; en ce cas, seule la fraction des revenus qui est imputable à ladite base fixe est imposable dans l'autre État contractant ; ou
- (b) si son séjour dans l'autre État contractant s'étend sur une période ou des périodes d'une durée totale égale ou supérieure à 183 jours commençant ou s'achevant pendant l'année fiscale considérée ; en ce cas, seule la fraction des revenus qui est tirée

des activités exercées dans cet autre État est imposable dans cet autre État.

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

### *Article 15*

#### PROFESSIONS DÉPENDANTES

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

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

- (a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours d'une période de douze mois commençant ou s'achevant pendant l'année fiscale considérée ;
- (b) les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre État ; et
- (c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre État.

3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues par un résident d'un État contractant au titre d'un emploi salarié, en tant que membre de l'équipage régulier d'un navire ou aéronef, exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, à l'exception d'un emploi exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité uniquement dans l'autre État contractant, ne sont imposables que dans le premier État.

*Article 16*

TANTIÈMES ET RÉMUNÉRATIONS DU  
PERSONNEL DE DIRECTION DE HAUT NIVEAU

1. Les tantièmes, jetons de présence et autre rémunération qu'un résident d'un État contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration d'une société qui est un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.
2. Les traitements, salaires et autres rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit en sa qualité de dirigeant occupant un poste de direction de haut niveau dans une société qui est un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

*Article 17*

ARTISTES ET ATHLÈTES

1. Nonobstant les dispositions des articles 14 et 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant qu'athlète, sont imposables dans cet autre État.
2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste ou un athlète exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste du spectacle ou à l'athlète lui-même mais à une autre personne, ces revenus sont, nonobstant les dispositions des articles 7, 14 et 15, imposables dans l'État contractant où les activités de l'artiste du spectacle ou de l'athlète sont exercées.

*Article 18*

PENSIONS ET PRESTATIONS DE SÉCURITÉ SOCIALE

**Article 18 (variante A)**

1. Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires versées à un résident d'un

État contractant au titre d'un emploi antérieur ne sont imposables que dans cet État.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les pensions et autres sommes payées dans le cadre d'un régime public qui fait partie du système de sécurité sociale d'un État contractant ou de l'une de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales ne sont imposables que dans cet État.

### **Article 18 (variante B)**

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

2. Toutefois, ces pensions et autres rémunérations similaires sont également imposables dans l'autre État contractant si le paiement est effectué par un résident de cet État ou si la personne qui effectue ce paiement, qu'elle soit ou non un résident d'un État contractant, a dans cet autre État un établissement stable ou une base fixe pour lequel l'obligation de payer ces pensions ou autres rémunérations similaires a été contractée et qui supporte la charge de celles-ci.

3. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, les pensions et autres sommes payées dans le cadre d'un régime public qui fait partie du système de sécurité sociale d'un État contractant ou de l'une de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales ne sont imposables que dans cet État.

### *Article 19*

#### FONCTIONS PUBLIQUES

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



- (b) Toutefois, ces traitements, salaires et autres rémunérations similaires sont imposables uniquement dans l'autre État contractant si les services sont exécutés dans cet État et si la personne physique qui est résidente de cet État :
  - (i) possède la nationalité de cet État ; ou
  - (ii) n'est pas devenue résidente de cet État à seule fin d'exécuter ces services.
- 2. (a) Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les pensions et autres rémunérations similaires payées par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, soit directement soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique au titre de services fournis à cet État ou à cette subdivision ou collectivité, ne sont imposables que dans cet État.
- (b) Toutefois, ces pensions et autres rémunérations similaires ne sont imposables que dans l'autre État contractant si la personne physique est résidente de cet État et en possède la nationalité.
- 3. Les dispositions des articles 15, 16, 17 et 18 s'appliquent aux traitements, salaires, pensions et autres rémunérations similaires versées au titre de services fournis dans le cadre d'une activité d'entreprise exercée par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

#### *Article 20*

#### ÉTUDIANTS

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

*Article 21*

## AUTRES REVENUS

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

## Chapitre IV

# IMPOSITION DE LA FORTUNE

### *Article 22*

#### FORTUNE

1. La fortune constituée par des biens immobiliers visés à l'article 6, que possède un résident d'un État contractant et qui sont situés dans l'autre État contractant, est imposable dans cet autre État.
2. La fortune constituée par des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant, ou par des biens mobiliers qui appartiennent à une base fixe dont un résident d'un État contractant dispose dans l'autre État contractant pour l'exercice d'une profession indépendante, est imposable dans cet autre État.
3. La fortune d'une entreprise d'un État contractant qui exploite des navires ou aéronefs en trafic international constituée par ces navires ou aéronefs ainsi que par des biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires ou aéronefs, n'est imposable que dans cet État.
- [4. Tous les autres éléments de la fortune d'un résident d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État.]

*[La question de l'imposition de tous les autres éléments de la fortune d'un résident d'un État contractant est à traiter dans le cadre de négociations bilatérales. Si les parties à la négociation décidaient d'inclure dans la convention un article relatif à l'imposition de la fortune, il leur appartiendrait de déterminer s'il convient d'utiliser le libellé du paragraphe 4 figurant ci-dessus ou un texte qui réserve l'imposition à l'État dans lequel la fortune est située.]*

## Chapitre V

# MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

### *Article 23 A*

#### MÉTHODE DE L'EXEMPTION

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui sont imposables dans l'autre État contractant conformément aux dispositions de la présente convention (sauf dans la mesure où ces dispositions autorisent l'imposition par cet autre État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État ou parce que la fortune est également une fortune possédée par un résident de cet autre État), le premier État exempté de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3.
2. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des éléments de revenu qui sont imposables dans l'autre État contractant conformément aux dispositions des articles 10, 11, 12, 12A et 12B, le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à ces éléments de revenus reçus de cet autre État.
3. Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés.
4. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas au revenu reçu ou à la fortune possédée par un résident d'un État contractant lorsque l'autre État Contractant applique les dispositions de cette

convention pour exempter d'impôt ce revenu ou cette fortune ou applique les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10, 11, 12 ou 12A, ou les dispositions de l'article 12B, à ce revenu ; lorsque l'autre État contractant n'exempte pas ce revenu, le premier État accorde la déduction d'impôt prévue au paragraphe 2.

*Article 23 B*

MÉTHODE DE L'IMPUTATION

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui sont imposables dans l'autre État contractant conformément aux dispositions de la présente convention (sauf dans la mesure où ces dispositions autorisent l'imposition par cet autre État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État ou parce que la fortune est également une fortune possédée par un résident de cet autre État), le premier État accorde :

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

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

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

## Chapitre VI

# DISPOSITIONS SPÉCIALES

### *Article 24*

#### NON-DISCRIMINATION

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

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

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

4. À moins que les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11, du paragraphe 6 de l'article 12, du paragraphe 7 de l'article 12A ou du paragraphe 11 de l'article 12B ne soient applicables, les intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques, revenus provenant de services numériques automatisés et autres montants payés par une entreprise d'un État contractant à un résident

de l'autre État contractant sont déductibles, pour la détermination des bénéfiques imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier État. De même, les dettes d'une entreprise d'un État contractant envers un résident de l'autre État contractant sont déductibles pour la détermination de la fortune imposable de cette entreprise, dans les mêmes conditions que si elles avaient été contractées envers un résident du premier État.

5. Les entreprises d'un État contractant dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant, ne sont soumises dans le premier État à aucune imposition ou obligation correspondante qui est autre ou plus lourde que les impositions ou obligations correspondantes auxquelles sont ou pourront être assujetties les autres entreprises similaires du premier État.

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

#### *Article 25*

#### PROCÉDURE AMIABLE

#### **Article 25 (variante A)**

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

2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie amiable avec l'autorité

compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la présente convention. Tout accord conclu est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants.

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

4. Les autorités compétentes des États contractants peuvent communiquer directement entre elles, notamment par l'intermédiaire d'une commission mixte constituée d'elles-mêmes ou de leurs représentants, en vue de parvenir à un accord au sens des paragraphes précédents. Les autorités compétentes peuvent, par voie de consultations, instaurer des procédures, des conditions, des méthodes et des techniques bilatérales appropriées pour mettre en œuvre la procédure amiable prévue dans le présent article.

### **Article 25 (variante B)**

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

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



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

4. Les autorités compétentes des États contractants peuvent communiquer directement entre elles, notamment par l'intermédiaire d'une commission mixte constituée d'elles-mêmes ou de leurs représentants, en vue de parvenir à un accord au sens des paragraphes précédents. Les autorités compétentes peuvent, par voie de consultations, instaurer des procédures, des conditions, des méthodes et des techniques bilatérales appropriées pour mettre en œuvre la procédure amiable prévue dans le présent article.

5. Lorsque,

- (a) en vertu du paragraphe 1, une personne a soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en se fondant sur le fait que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette convention ; et
- (b) les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas conformément au paragraphe 2 dans un délai de trois ans à compter de la présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant,

les questions non résolues soulevées par ce cas sont soumises à arbitrage si l'une ou l'autre autorité compétente le demande. La personne qui a soumis le cas est notifiée de la demande. Ces questions non résolues ne sont pas toutefois soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des deux États. La décision arbitrale lie les deux États et doit être appliquée quels que soient les délais prévus par le droit interne de ces États, à moins que les deux autorités compétentes ne conviennent d'une solution différente dans un délai de six mois après que la décision leur a été communiquée ou sauf si une personne directement touchée par le cas refuse d'accepter l'accord amiable par lequel la décision arbitrale est appliquée. Les autorités compétentes des États contractants règlent par accord amiable les modalités d'application du présent paragraphe.

*Article 26*

## ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne des États contractants relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la convention. Les renseignements échangés, sont en particulier, ceux qui seraient utiles pour un État contractant dans la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale dans le cas de ces impôts. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.

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

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

- (a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant ;
- (b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant ;

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

4. Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément au présent article, 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. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un État contractant de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5. Les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent en aucun cas 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 personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.

6. Les autorités compétentes instituent, par voie de consultations, des méthodes et techniques appropriées pour les questions faisant l'objet d'échanges de renseignements en vertu du paragraphe 1.

#### *Article 27*

### ASSISTANCE EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT DES IMPÔTS<sup>13</sup>

1. Les États contractants se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas

---

13 Dans certains pays, la législation nationale ou des considérations de politique ou d'administration fiscales peuvent ne pas permettre ou ne pas justifier le type d'assistance envisagé dans le cadre de cet article ou peuvent rendre nécessaire une limitation de ce type d'assistance, par exemple aux pays qui ont des systèmes fiscaux ou des administrations fiscales similaires ou à certains types d'impôts seulement. Pour cette

limitée par les articles 1 et 2. Les autorités compétentes des États peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent Article.

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

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

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

---

raison, cet article ne devrait être inclus dans la convention que lorsque chaque État contractant considère que, compte tenu des facteurs indiqués au paragraphe 1 des Commentaires sur cet article, il peut accepter d'apporter son assistance dans le recouvrement des impôts prélevés par l'autre État.

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

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

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

- (a) dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 3, une créance fiscale du premier État qui est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à ce moment, ne peut, en vertu des lois de cet État, empêcher son recouvrement, ou
- (b) dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 4, une créance fiscale du premier État à l'égard de laquelle cet État peut, en vertu de sa législation, prendre des mesures conservatoires pour assurer son recouvrement

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

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

- (a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant ;
- (b) de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public ;
- (c) de prêter assistance si l'autre État contractant n'a pas pris toutes les mesures raisonnables de recouvrement ou de conservation,

selon le cas, qui sont disponibles en vertu de sa législation ou de sa pratique administrative ;

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

### *Article 28*

#### MEMBRES DES MISSIONS DIPLOMATIQUES ET POSTES CONSULAIRES

Les dispositions de la présente 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*

#### DROIT AUX AVANTAGES<sup>14</sup>

1. Sauf disposition contraire du présent article, un résident d'un État contractant ne peut bénéficier d'un avantage qui serait par ailleurs conféré par la convention (autre qu'un avantage accordé au titre du paragraphe 3 de l'article 4, du paragraphe 2 de l'article 9, ou de l'article 25), à moins que ce résident soit une « personne admissible », telle que définie au paragraphe 2, au moment où l'avantage serait accordé.

---

14 La rédaction de cet article dépendra de la manière dont les États contractants décident de donner effet à leur intention commune, énoncée dans le préambule de la convention et incorporée dans le standard minimum convenu entre certains pays dans le cadre du projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) qui a été réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20, d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale, y compris par des mécanismes de chalandage fiscal.

2. Un résident d'un État contractant est une personne admissible au moment où un avantage serait par ailleurs accordé en vertu de la convention si, à ce moment, le résident est :

- (a) une personne physique ;
- (b) cet État contractant, une subdivision politique ou autorité locale de cet État, ou un organisme public ou une agence de cet État, cette subdivision politique ou cette autorité locale ;
- (c) une société ou une entité si, pendant la durée de la période d'imposition incluant ce moment, la principale catégorie de ses actions (et toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) fait régulièrement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus et :
  - (i) la principale catégorie de ses actions fait principalement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus dans l'État contractant dont la société ou l'entité est résidente ; ou
  - (ii) le siège principal de direction et de contrôle de la société ou de l'entité se situe dans l'État contractant dont elle est résidente ;
- (d) une société, si :
  - (i) tout au long de la période d'imposition qui inclut ce moment, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société (et au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de toute catégorie d'actions de la société conférant des droits disproportionnés) sont détenus directement ou indirectement par au plus cinq sociétés ou entités fondées ayant droit aux avantages en vertu de l'alinéa (c) du présent paragraphe, à condition que, dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire soit un résident de l'État contractant duquel un avantage est réclamé en vertu de cette convention ou soit un détenteur intermédiaire admissible ; et
  - (ii) en ce qui concerne les avantages prévus par la convention autres que ceux énoncés dans les dispositions de l'article 10, moins de 50 pour cent du revenu brut de la société et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé au titre de

la période d'imposition qui inclut ce moment, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous la forme de paiements (en excluant les paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels et, dans le cas d'un groupe testé, les transactions intra-groupe) qui sont déductibles durant cette période d'imposition aux fins des impôts visés par la convention dans l'État contractant de résidence de la société, à des personnes qui ne sont pas des résidents de l'un des États contractants ayant droit aux avantages conférés par la convention en vertu des alinéas (a), (b), (c) ou (e) ;

- (e) une personne, autre qu'une personne physique, qui
  - (i) est [*description acceptée par les deux États contractants des organisations à but non lucratif pertinentes de chacun de ces États*],
  - (ii) est un fonds de pension reconnu ;
- (f) une personne, autre qu'une personne physique, si
  - (i) à ce moment et pendant au moins la moitié des jours compris dans la période de douze mois incluant ce moment, des personnes qui sont résidentes de cet État contractant et ont droit aux avantages conférés par la convention en vertu des alinéas (a), (b), (c) ou (e) détiennent, directement ou indirectement, des actions représentant au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions (et au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) des actions de cette personne, sous réserve que, dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire soit un détenteur intermédiaire admissible, et
  - (ii) moins de 50 pour cent du revenu brut de la personne et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé au titre de la période d'imposition incluant ce moment, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous la forme de paiements déductibles, aux fins des impôts visés par la convention, dans l'État de résidence de la personne (en



excluant les paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels et, dans le cas d'un groupe testé, les transactions intra-groupe) à des personnes qui ne sont pas des résidents de l'un des États contractants pouvant prétendre aux avantages conférés par la convention en vertu des alinéas (a), (b), (c) ou (e) du présent paragraphe ; ou

(g) *[un organisme de placement collectif auquel s'applique le paragraphe 4 de l'article 1]*<sup>15</sup>;

3. (a) Un résident d'un État contractant peut bénéficier, qu'il soit ou non une personne admissible, des avantages prévus par la convention au titre d'un élément de revenu ayant sa source dans l'autre État contractant si ce résident est engagé dans l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans le premier État mentionné, si le revenu tiré de l'autre État émane de cette activité ou s'il en constitue un élément accessoire. Au sens du présent article, le terme « exercice actif d'une activité d'entreprise » exclue l'exercice des activités suivantes, que cet exercice concerne une seule de ces activités ou plusieurs d'entre elles :
- (i) les activités propres à une société de portefeuille ;
  - (ii) la supervision ou l'administration d'ensemble d'un groupe de sociétés ;
  - (iii) les fonctions de financement d'un groupe (y compris la gestion centralisée de la trésorerie) ; ou
  - (iv) la réalisation ou la gestion de placements, à moins que ces activités ne soient exercées par une banque ou *[liste des institutions financières assimilables à des banques que les États contractants décident de considérer comme tels]*, une société d'assurance ou un opérateur sur titres agréé dans le cadre ordinaire de ses activités comme tel.
- (b) Si un résident d'un État contractant tire un élément de revenu d'une activité d'entreprise qu'il exerce dans l'autre État

---

15 L'alinéa (g) ne devrait être inséré que si une disposition traitant des organismes de placement collectif est incluse dans la convention (voir la note de bas de page sous le paragraphe 4 de l'article 1).

contractant, ou reçoit d'une personne liée un élément de revenu provenant de cet autre État, les conditions décrites à l'alinéa (a) seront considérées comme remplies s'agissant de cet élément de revenu seulement si l'activité d'entreprise exercée par le résident dans le premier État mentionné en lien avec l'élément de revenu présente un caractère substantiel par rapport à des activités identiques ou complémentaires à celles exercées par le résident ou la personne liée dans l'autre État contractant. Pour l'application du présent paragraphe, le caractère substantiel de l'activité d'entreprise est déterminé en prenant en compte l'ensemble des faits et circonstances propres à chaque cas.

- (c) Pour l'application du présent paragraphe, les activités exercées par des personnes liées par rapport à un résident d'un État contractant sont réputées être exercées par ce résident.

4. *[Disposition prévoyant des avantages dérivés. La question de la rédaction appropriée de cette disposition est abordée dans les commentaires.]*

5. Une société qui est résidente d'un État contractant et exerce les fonctions de société de siège d'un groupe multinational composé de cette société et de ses filiales directes et indirectes peut bénéficier des avantages conférés par la convention au titre des dividendes et intérêts versés par des membres du groupe multinational dont elle fait partie, indépendamment du fait qu'elle soit, ou non, une personne admissible. Une société est considérée comme une société de siège à cette fin seulement

- (a) si le siège principal de direction et de contrôle de la société se situe dans l'État contractant dont elle est résidente ;
- (b) si le groupe multinational se compose de sociétés qui sont résidentes d'au moins quatre États et qui exercent activement une activité d'entreprise dans au moins quatre États, et si l'activité exercée dans chacun de ces quatre États (ou dans quatre groupements d'États) génère au moins 10 pour cent du revenu brut du groupe ;
- (c) si les activités d'entreprise du groupe multinational qui sont réalisées ou exercées dans tout autre État que l'État de résidence de la société génèrent moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe ;

- (d) si au plus 25 pour cent du revenu brut de cette société provient de l'autre État contractant ;
- (e) si la société est assujettie aux mêmes règles en matière d'imposition du revenu dans l'État contractant dont elle est résidente que les personnes décrites au paragraphe 3 du présent article ; et
- (f) si moins de 50 pour cent du revenu brut de la société, et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous la forme de paiements déductibles aux fins des impôts visés par la convention dans l'État contractant de résidence de la société (sauf paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou biens corporels ou paiements concernant des obligations financières envers une banque qui n'est pas une personne liée à la société, et dans le cas du groupe testé, sauf transactions intra-groupe) au profit de personnes qui ne sont pas résidentes de l'un des États contractants ayant droit aux avantages conférés par la convention en vertu de l'alinéa (a), (b), (c) ou (e) du paragraphe 2.

Si les critères figurant à l'alinéa (b), (c) ou (d) de ce paragraphe ne sont pas satisfaits pour la période d'imposition concernée, ils seront réputés l'être si les pourcentages fixés sont respectés lorsqu'on calcule le revenu brut moyen sur les quatre périodes d'imposition précédentes.

6. Si un résident d'un État contractant n'est ni une personne admissible conformément aux dispositions du paragraphe 2 du présent article, ni une personne pouvant bénéficier d'avantages en vertu du paragraphe 3, 4 ou 5, l'autorité compétente de l'État contractant dans lequel les avantages sont refusés conformément aux précédentes dispositions du présent article peut néanmoins octroyer les avantages conférés par la convention, ou des avantages à l'égard d'un élément de revenu ou de capital en particulier, compte tenu de l'objet et du but de la convention, mais seulement si le résident démontre, à la satisfaction de l'autorité compétente, que ni son établissement, son acquisition ou son maintien, ni l'exercice de ses activités, n'avait pour l'un de ses objets principaux de bénéficier des avantages de la convention. L'autorité compétente de l'État contractant à laquelle une demande a été adressée par un résident d'un autre État conformément au présent paragraphe doit consulter l'autorité compétente de cet autre État avant soit d'accepter, soit de refuser la demande.

7. Au sens des dispositions de ce paragraphe et des paragraphes précédents du présent article :

- (a) l'expression « marché boursier reconnu » désigne :
  - (i) [*liste des marchés boursiers agréés à la date de la signature*]; et
  - (ii) tout autre marché boursier que les autorités compétentes des États contractants conviennent de reconnaître ;
- (b) s'agissant d'entités qui n'émettent pas d'actions, l'expression « actions » désigne des titres de participation qui sont assimilables à des actions ;
- (c) l'expression « principale catégorie d'actions » désigne les actions ordinaires de la société ou de l'entité, sous réserve que cette catégorie d'actions représente la majorité du total des droits de vote et de la valeur de la société ou de l'entité. Si ce n'est le cas d'aucune catégorie d'actions ordinaires, la « principale catégorie d'actions » est constituée des catégories qui, conjointement, représentent une majorité du total des droits de vote et de la valeur de la société ou de l'entité ;
- (d) deux personnes seront considérées comme des « personnes liées » si l'une d'elles détient, directement ou indirectement, au moins 50 pour cent des intérêts bénéficiaires dans l'autre (ou, dans le cas d'une société, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société) ou si une autre personne détient, directement ou indirectement, au moins 50 pour cent des intérêts bénéficiaires (ou, dans le cas d'une société, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société) dans chacune d'elles. Dans tous les cas, une personne est considérée comme liée à une autre si, au vu de l'ensemble des faits et circonstances propres à chaque cas, l'une contrôle l'autre ou si les deux sont contrôlées par la même personne ou les mêmes personnes ;
- (e) l'expression « bénéficiaire équivalent » désigne :
  - (i) un résident de tout État, sous réserve :
    - (A) que ce résident puisse bénéficier de tous les avantages d'une convention de portée générale visant à éviter la double imposition conclue entre cet État et l'État contractant auprès duquel le droit aux avantages de

la convention est revendiqué en vertu de dispositions pour l'essentiel similaires à celles des alinéas (a), (b), (c) ou (e) du paragraphe 2, ou, lorsque l'avantage revendiqué porte sur des intérêts ou dividendes versés par un membre du groupe multinational dont fait partie le résident, que ce résident puisse bénéficier d'avantages en vertu de dispositions pour l'essentiel similaires à celles du paragraphe 5 du présent article figurant dans cette convention dès lors que, si cette convention ne comporte pas d'article détaillé sur la limitation des avantages, cette convention est appliquée comme si les dispositions des alinéas (a), (b), (c) ou (e) du paragraphe 2 (incluant les définitions pertinentes à l'application des critères prévus dans ces alinéas) étaient incluses dans cette convention ; et

- (B) (1) en ce qui concerne les revenus visés aux articles 10, 11, 12, 12A ou 12B, que, si le résident avait perçu ces revenus directement, il puisse, en vertu de cette autre convention, d'une disposition de son droit interne ou de tout accord international, bénéficier d'un taux d'imposition applicable aux revenus au titre desquels le droit aux avantages est revendiqué en vertu de la convention qui est inférieur ou égal au taux applicable en vertu de la convention. S'agissant d'une société revendiquant, en vertu du paragraphe 4, le droit aux avantages conférés par l'article 10 au titre de dividendes, pour l'application de la présente sous-clause :
- (I) si le résident est un individu, et si la société exerce activement une activité d'entreprise dans l'État dont elle est résidente qui présente un caractère substantiel par rapport à l'activité ayant généré les bénéfices dont proviennent les dividendes versés, et qui est similaire à cette activité ou complémentaire de cette activité, cet individu est traité comme s'il ou elle était une société. Les activités exercées par une personne qui est une personne liée à la société revendiquant le droit à des avantages sont réputées être exercées par la société.

Le caractère substantiel de l'activité d'entreprise est déterminé en prenant en compte l'ensemble des faits et circonstances ; et

- (II) si le résident est une société (y compris un individu considéré comme une société), pour déterminer s'il peut bénéficier d'un taux d'imposition inférieur ou égal au taux applicable en vertu de la convention, sa participation indirecte dans le capital de la société versant les dividendes est traitée comme une participation directe ; ou
- (2) s'agissant d'un élément de revenu visé à l'article 7, 13 ou 21 de la convention, le résident a droit à des avantages conférés par cette autre convention qui sont au moins aussi favorables que les avantages revendiqués en vertu de la présente convention ; et
- (C) nonobstant le fait qu'un résident puisse satisfaire aux critères prévus aux clauses A) et B) du présent sous-alinéa, lorsque l'élément de revenu a été généré via une entité considérée comme fiscalement transparente selon les lois de l'État contractant dont la société revendiquant le droit aux avantages est résidente, dès lors que l'élément de revenu ne serait pas considéré comme le revenu du résident en vertu d'une disposition analogue à celle figurant au paragraphe 2 de l'article 1 si le résident, et non la société revendiquant le droit aux avantages en vertu du paragraphe 4 du présent article, détenait lui-même l'entité via laquelle le revenu a été perçu par la société, ce résident n'est pas considéré comme un bénéficiaire équivalent au titre de cet élément de revenu ;
- (ii) un résident du même État contractant que celui où se situe la société revendiquant le droit aux avantages en vertu du paragraphe 4 du présent article qui peut bénéficier de tous les avantages conférés par la convention en raison de l'alinéa (a), (b), (c) ou (e) du paragraphe 2 ou, lorsque l'avantage revendiqué se rapporte à des intérêts ou des dividendes versés par un membre du groupe multinational dont fait partie le résident, le résident peut bénéficier

- des avantages prévus au paragraphe 5 sous réserve que, dans le cas d'un résident tel que décrit au paragraphe 5, si le résident avait perçu ces intérêts ou dividendes directement, il pourrait prétendre à l'application, au titre de ce revenu, d'un taux d'imposition inférieur ou égal au taux applicable en vertu de la convention à la société revendiquant le droit à des avantages en vertu du paragraphe 4 ; ou
- (iii) un résident de l'État contractant auprès duquel le droit aux avantages conférés par la convention est revendiqué et qui peut prétendre au bénéfice de tous les avantages conférés par la convention en raison de l'alinéa (a), (b), (c) ou (e) du paragraphe 2, sous réserve que le total des droits de vote et de la valeur des actions (et de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) de la société revendiquant le droit aux avantages prévus au paragraphe 4 détenus par ces résidents n'excède pas 25 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions (et de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) de la société ;
- (f) l'expression « catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés » désigne toute catégorie d'actions d'une société ou entité résidente de l'un des États contractants qui permet à l'actionnaire de bénéficier de droits de participation plus élevés, par voie de dividendes, de paiements lors de rachats d'action ou autrement, dans les revenus engendrés dans l'autre État contractant par des actifs particuliers ou des activités particulières de la société ;
- (g) le « siège principal de direction et de contrôle » d'une société ou d'une entité est situé dans l'État contractant dont elle est un résident seulement si :
- (i) les dirigeants et les cadres supérieurs de la société ou de l'entité exercent, au quotidien, la responsabilité d'un plus grand nombre de décisions stratégiques, financières et opérationnelles pour la société ou l'entité et ses filiales directes et indirectes, et si leurs collaborateurs exercent, au quotidien, davantage d'activités nécessaires à la préparation et à la prise de ces décisions dans cet État contractant que dans tout autre État ; et

- (ii) ces dirigeants et cadres supérieurs exercent, au quotidien, la responsabilité d'un plus grand nombre de décisions stratégiques, financières et opérationnelles pour la société ou l'entité et ses filiales directes et indirectes et leurs collaborateurs exercent, au quotidien, davantage d'activités nécessaires à la préparation et à la prise de ces décisions que les cadres ou travailleurs de toute autre société ou entité ;
- (h) l'expression « détenteur intermédiaire admissible » désigne :
- (i) soit est un résident d'un État qui a conclu avec l'État contractant auprès duquel le droit à un avantage conféré par la présente convention est revendiqué une convention de portée générale visant à éviter la double imposition ; ou
  - (ii) soit est un résident du même État contractant que la société appliquant le critère prévu à l'alinéa (d) ou (f) du paragraphe 2 ou du paragraphe 4 pour déterminer si elle peut bénéficier d'avantages conférés par la convention ;
- (i) l'expression « groupe testé » désigne le résident d'un État contractant qui applique le critère prévu à l'alinéa (d) ou (f) du paragraphe 2 ou au paragraphe 4 ou 5 pour déterminer s'il a droit aux avantages conférés par la convention (le « résident testé »), et toute société ou établissement stable qui :
- (i) bénéficie avec le résident testé d'un régime de consolidation fiscale ou d'intégration fiscale ou de tout autre régime similaire obligeant les membres du groupe à partager des bénéfices ou des pertes ; ou
  - (ii) partage des pertes avec le résident testé en vertu d'un régime de dégrèvement de groupe ou de partage de pertes au titre de la période d'imposition considérée ; et
- (j) l'expression « revenu brut » désigne les recettes brutes telles que calculées dans l'État de résidence de la personne au titre de la période d'imposition incluant le moment où les avantages seraient accordés, sauf que lorsqu'une personne exerce activement une activité d'entreprise recouvrant la fabrication, la production ou la vente de biens, le « revenu brut » désigne les recettes brutes minorées des coûts des biens vendus, et lorsqu'une personne exerce activement une activité d'entreprise recouvrant la fourniture de services non-financiers, le « revenu



brut » désigne les recettes brutes minorées des coûts directs supportés pour générer ces recettes, sous réserve que :

- (i) sauf dans le contexte de la détermination des avantages prévus à l'article 10 de la convention, le revenu brut n'inclut pas la part des dividendes qui sont effectivement exonérés d'impôt dans l'État de résidence de la personne, que ce soit en vertu de déductions ou par tout autre moyen ; et
- (ii) sauf en ce qui concerne la fraction imposable de tout dividende, les transactions réalisées entre des sociétés au sein du groupe testé ne soient pas prises en compte dans le calcul du revenu brut d'un groupe testé.

8. (a) Lorsque

- (i) une entreprise d'un État contractant tire un revenu de l'autre État contractant et que le premier État considère ce revenu comme imputable à un établissement stable de cette entreprise situé dans une juridiction tierce, et
- (ii) les bénéfices imputables à cet établissement stable sont exemptés d'impôt dans le premier État,

les avantages de la présente convention ne s'appliquent pas à tout élément de ce revenu au titre duquel l'impôt dans la juridiction tierce est inférieur au moins élevé des deux montants suivants : *[taux à déterminer de manière bilatérale]* du montant de cet élément de revenu et 60 pour cent de l'impôt qui serait dû dans le premier État à l'égard de cet élément de revenu si cet établissement stable était situé dans cet État. Dans ce cas, tout revenu auquel s'appliquent les dispositions du présent paragraphe reste imposable selon la législation de l'autre État, nonobstant toute autre disposition de la convention.

- (b) Les dispositions précédentes de ce paragraphe ne s'appliquent pas si les revenus tirés de l'autre État émanent de, ou sont accessoires à, l'exercice actif d'une activité d'entreprise exercée par l'intermédiaire de l'établissement stable (autre que l'activité consistant à réaliser, gérer ou simplement détenir des placements pour le propre compte de l'entreprise, à moins qu'il ne s'agisse d'activités bancaires, d'assurance ou d'activités portant sur des valeurs mobilières exercées respectivement par une banque, une société d'assurance ou un opérateur sur titres agréé).

- (c) Si les avantages prévus par cette convention sont refusés, en vertu des dispositions précédentes de ce paragraphe, à l'égard d'un élément de revenu tiré par un résident d'un État contractant, l'autorité compétente de l'autre État contractant peut néanmoins accorder ces avantages à l'égard de cet élément de revenu si, en réponse à une demande de ce résident, cette autorité compétente considère que l'octroi de ces avantages est justifié au regard des motifs pour lesquels ce résident n'a pas satisfait les conditions de ce paragraphe (telle l'existence de pertes). L'autorité compétente de l'État contractant à laquelle une demande est faite en vertu de la phrase précédente consulte l'autorité compétente de l'autre État contractant avant d'accepter ou de rejeter la demande.

9. Nonobstant les autres dispositions de la présente convention, un avantage au titre de celle-ci n'est pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente convention.

## Chapitre VII

### DISPOSITIONS FINALES

#### *Article 30*

#### ENTRÉE EN VIGUEUR

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

#### *Article 31*

#### DÉNONCIATION

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

- (a) (dans l'État A) : .....
- (b) (dans l'État B) : .....

#### CLAUSE TERMINALE

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

*Seconde partie*

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

## Commentaires sur le chapitre I

# CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

### *Article 1*

#### PERSONNES VISÉES

#### **A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. L'article 1 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend l'article 1 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.
2. Le titre de l'article a été changé en 1999 dans la version anglaise (sans changement dans la version française). Le nouveau titre qui figure dans la version anglaise traduit mieux le champ d'application de la convention que le titre qui y figurait auparavant.

#### **B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 1**

##### *Paragraphe 1*

3. Comme le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le Modèle de convention fiscale des Nations Unies est applicable aux « résidents d'un État contractant ou des deux États contractants ». Le champ d'application de la plupart des premières conventions était plus restreint en ce sens que les personnes visées étaient les « ressortissants » des États contractants. Toutefois, la portée de certaines d'entre elles s'étendait aux « contribuables » des États contractants, c'est-à-dire aux personnes qui, bien que ne résidant pas dans l'un ou l'autre État, étaient cependant soumises à l'impôt sur une partie de leurs revenus ou de leur fortune dans chacun d'eux. Certains articles comportent des exceptions à la règle générale de l'article 1, par exemple les articles 24, 25 et 26.

##### *Paragraphe 2*

4. Le paragraphe 2 traite des problèmes particuliers présentés par les paiements à des entités qui sont totalement ou partiellement

transparentes sur le plan fiscal, telles que les sociétés de personnes et les fiducies (*trusts*). En 1999, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a adopté le rapport intitulé *L'application du Modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*<sup>16</sup>. Le rapport traite de l'application des dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, et indirectement des conventions fiscales bilatérales fondées sur ce modèle, aux sociétés de personnes. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE reconnaît toutefois que nombre des principes examinés dans ce rapport peuvent également s'appliquer, *mutatis mutandis*, à d'autres entités non constituées en sociétés. Dans ce rapport, l'expression « sociétés de personnes » s'entend des entités considérées comme telles en droit civil ou en droit commercial plutôt qu'en droit fiscal. Les larges divergences de vues entre pays membres de l'OCDE tiennent aux différences entre les régimes appliqués aux sociétés de personnes par leur législation interne. Certains pays de l'OCDE traitent les sociétés de personnes comme des unités imposables tandis que d'autres ne les imposent pas en tant que telles et imposent plutôt chaque associé sur sa part des revenus de la société. Il existe des différences analogues de régime fiscal dans les pays en développement. L'objet du paragraphe 2 est de concrétiser les principes énoncés dans le rapport.

5. Il est important de savoir si une société de personnes peut elle-même bénéficier des avantages prévus par la convention. Si les sociétés de personnes sont des entités imposables en vertu des lois d'un État contractant, une société de personnes peut se qualifier comme résident de cet État contractant conformément au paragraphe 1 de l'article 4 et peut ainsi bénéficier des avantages prévus par la convention. Cependant, si une société de personnes est considérée fiscalement transparente en vertu des lois de l'État de résidence et que seuls les associés sont imposés sur les revenus de la société, le paragraphe 2 stipule que les dispositions de la convention s'appliquent à l'égard des associés.

6. Dans une première étape visant à appliquer les dispositions de la convention, le paragraphe 2 identifie le résident d'un État contractant

---

16 Reproduit à la page R(15)-1 du volume II de la version 2017 complète du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, disponible à [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete\\_0faf9b6c-fr#page2271](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_0faf9b6c-fr#page2271), consulté le 30 septembre 2021.

qui tire un élément de revenu à l'égard duquel les avantages de la convention sont recherchés. Pour avoir droit à ces avantages, ce résident doit également satisfaire à toutes les exigences supplémentaires énoncées dans la convention applicable, telle la qualification comme bénéficiaire effectif de l'élément de revenu selon les principes fiscaux de l'État de la source, le seuil de propriété requis (tel celui figurant à l'alinéa (a) du paragraphe 2 de l'article 10 (Dividendes)), et le respect soit de la règle générale anti-abus du paragraphe 9 de l'article 29, soit des règles spécifiques visant le chalandage fiscal énoncées aux paragraphes 1 à 7 de cet article.

7. Ces principes généraux sont expliqués plus en détail aux paragraphes 2 à 16 suivants des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, que le Comité considère applicables au paragraphe 2 de l'article 1 du présent Modèle, sous réserve des paragraphes 8 et 9 ci-dessous (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

2. Ce paragraphe examine la situation du revenu d'entités ou de dispositifs qu'un des États contractants ou les deux traitent comme étant totalement ou partiellement transparent à des fins fiscales. Les dispositions de ce paragraphe garantissent que le revenu de ces entités ou dispositifs est traité, aux fins de la Convention, conformément aux principes exposés dans le rapport de 1999 du Comité des affaires fiscales [*de l'OCDE*] intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes ». Ce rapport donne des orientations et des exemples sur la façon dont il convient d'interpréter et d'appliquer cette disposition dans diverses situations.

3. Toutefois, ce rapport portait exclusivement sur les sociétés de personnes ; même si le Comité reconnaissait que nombre des principes qui y figurent pouvaient aussi s'appliquer à d'autres entités non constituées en société, il a exprimé l'intention d'examiner ultérieurement l'application du Modèle de Convention fiscale à ces autres entités. Comme l'indique le paragraphe 37 du rapport, le Comité s'est surtout intéressé aux « cas dans lesquels le droit fiscal interne crée des situations intermédiaires où une société de personnes est en

partie considérée comme une entité imposable et en partie considérée comme transparente du point de vue fiscal ». Selon le rapport :

Bien que cette situation soit susceptible de créer des difficultés pratiques pour un nombre limité de sociétés de personnes, elle représente un problème plus important pour d'autres entités telles que les fiducies [trusts]. C'est pourquoi le Comité a décidé de traiter cette question dans le cadre des travaux qui seront entrepris à titre de suivi du présent rapport.

4. Le paragraphe 2 analyse cette situation particulière en faisant référence aux entités qui sont « totalement ou partiellement » traitées comme transparentes du point de vue fiscal. Aussi, ce paragraphe permet non seulement de confirmer les conclusions du rapport sur les sociétés de personnes, mais étend également le champ d'application de ces conclusions à des situations qui n'étaient pas directement couvertes par le rapport [...].

5. Ce paragraphe garantit non seulement que les bénéfices procurés par la Convention sont accordés dans les cas qui s'y prêtent, mais aussi qu'ils ne sont pas accordés lorsqu'aucun des États contractants ne traite, selon sa législation nationale, le revenu d'une entité ou d'un dispositif comme étant le revenu de l'un de ses résidents. C'est pourquoi ce paragraphe confirme les conclusions du rapport en pareil cas (voir notamment l'exemple 3 du rapport). De même, comme le rapport le reconnaît, les États ne devraient pas accorder les bénéfices d'une convention fiscale bilatérale dans les cas où ils ne peuvent pas vérifier si une personne est véritablement habilitée à s'en prévaloir. Aussi, si une entité est établie dans une juridiction auprès de qui un État contractant ne parvient pas à se procurer des renseignements fiscaux, cet État devrait disposer de toutes les informations nécessaires pour pouvoir accorder les bénéfices de la convention. En pareil cas, l'État contractant pourrait bien décider d'utiliser le mécanisme de remboursement afin d'appliquer les avantages prévus par la Convention, même si, en temps normal, elle applique ces avantages au moment du paiement du revenu concerné. Néanmoins, le plus souvent, il sera possible d'obtenir les informations nécessaires et d'accorder le bénéfice de la Convention au moment où le revenu est imposé [...].

6. L'exemple suivant illustre l'application de ce paragraphe :

Exemple : Les États A et B ont conclu une convention identique au Modèle de Convention fiscale. L'État A considère qu'une entité établie dans l'État B est une société de capitaux et impose cette entité sur les intérêts qu'elle perçoit d'un débiteur résident



de l'État A. Néanmoins, selon le droit interne de l'État B, l'entité est considérée comme une société de personnes et les deux membres de cette entité, qui se partagent l'ensemble de ses revenus à part égale, sont chacun imposés sur la moitié des intérêts. L'un des membres est résident de l'État B et l'autre est résident d'un pays avec lequel les États A et B n'ont pas signé de convention. Le paragraphe prévoit que dans ce cas, la moitié des intérêts doit être considérée, aux fins de l'article 11, comme le revenu d'un résident de l'État B.

7. La référence au « revenu perçu par ou via une entité ou un dispositif » a une signification large et couvre tout revenu perçu par une entité ou un dispositif ou par son intermédiaire, indépendamment de la position adoptée par chacun des États contractants concernant l'identité du bénéficiaire de ce revenu à des fins fiscales nationales et indépendamment du fait que cette entité ou ce dispositif ait une personnalité juridique ou constitue une personne telle que définie à l'alinéa a) du paragraphe 1 de l'article 3. Elle couvrirait, par exemple, le revenu de toute société de personnes ou fiducie que l'un des États contractants, ou les deux, traitent comme étant totalement ou partiellement transparent du point de vue fiscal. De même, comme l'illustre l'exemple 2 du rapport, peu importe où l'entité ou le dispositif est établi : le paragraphe s'applique à une entité établie dans un État tiers dans la mesure où, selon le droit fiscal interne de l'un des États contractants, l'entité est traitée comme totalement ou partiellement transparente du point de vue fiscal et le revenu de cette entité est attribué à un résident de cet État.

8. Le terme « revenu » doit être compris dans le sens large que lui attribue la Convention et désigne donc les différents éléments de revenu couverts par le Chapitre III de la Convention (Imposition des revenus), notamment, par exemple, les bénéfices d'une entreprise et les gains en capital.

9. Le concept de « transparence sur le plan fiscal » utilisé dans le paragraphe désigne les situations dans lesquelles, selon le droit interne d'un État contractant, le revenu (ou une partie du revenu) de l'entité ou du dispositif n'est pas imposé au niveau de l'entité ou du dispositif, mais au niveau des personnes qui détiennent un intérêt dans cette entité ou dans ce dispositif. Cela sera habituellement le cas lorsque le montant de l'impôt dû sur une fraction du revenu d'une entité ou d'un dispositif est déterminé séparément en lien avec les caractéristiques individuelles de la personne qui a le droit de percevoir cette fraction du revenu, de sorte que l'impôt dépendra de la

question de savoir si cette personne est imposable ou non, des autres revenus dont elle dispose, des abattements auxquels elle a droit et du taux d'imposition qui lui est applicable ; de même, la nature et la source, ainsi que la date de réalisation, du revenu à des fins fiscales ne seront pas modifiées par le fait qu'il a été perçu par l'intermédiaire de l'entité ou du dispositif. Le fait que le revenu est calculé au niveau de l'entité ou du dispositif avant d'être affecté à la personne n'aura pas d'effet sur ce résultat<sup>1</sup>. Les États qui souhaitent préciser la définition [de] « transparent sur le plan fiscal » dans leurs conventions bilatérales sont libres d'inclure une définition de ce terme basée sur les explications ci-dessus.

---

1 Voir les paragraphes 37 à 40 du rapport [...].

10. Dans le cas d'une entité ou d'un dispositif traité comme partiellement transparent sur le plan fiscal selon le droit interne de l'un des États contractants, seule une partie du revenu de l'entité ou du dispositif pourrait être imposée au niveau des personnes qui détiennent un intérêt dans cette entité ou dans ce dispositif, comme mentionné dans le paragraphe précédent, tandis que le reste resterait imposable au niveau de l'entité ou du dispositif. C'est ainsi que sont traitées, par exemple, certaines fiducies et sociétés en commandite simple dans certains pays (la partie du revenu provenant d'une fiducie qui est distribuée aux bénéficiaires est imposée à la charge de ces bénéficiaires, tandis que la partie du revenu qui est mise en réserve est imposée à la charge de la fiducie ou des fiduciaires ; de même, dans certains pays, le revenu généré par une société en commandite simple est imposé à la charge de l'associé commandité pour ce qui est de la part du revenu qui lui revient, mais est considéré comme étant le revenu de la société en commandite simple pour ce qui est de la part du revenu qui revient aux commanditaires). Dans la mesure où l'entité ou le dispositif remplit les conditions pour être résident d'un État contractant, le paragraphe garantit que les bénéfices de la convention s'appliquent aussi à la partie du revenu qui est attribuée à l'entité ou au dispositif selon le droit interne de cet État (sous réserve d'une éventuelle disposition anti-abus telle qu'une règle de limitation des avantages).

11. À l'instar d'autres dispositions de la Convention, cette disposition s'applique séparément à chaque élément du revenu de l'entité ou du dispositif. Supposons par exemple que l'acte constitutif d'une fiducie dispose que tous les dividendes perçus par la fiducie doivent être distribués à un bénéficiaire pendant la durée de vie de ce bénéficiaire, mais doivent être mis en réserve par la suite. Si l'un des États contractants considère qu'en pareil cas le bénéficiaire est imposable

sur les dividendes qui lui ont été distribués, mais que les fiduciaires sont imposables sur les dividendes qui seront mis en réserve, le paragraphe s'appliquera différemment à ces deux catégories de dividendes, même si les deux types de dividendes sont perçus au cours du même mois.

12. En disposant que le revenu auquel il s'applique sera considéré comme étant le revenu d'un résident d'un État contractant aux fins de la Convention, le paragraphe garantit que le revenu pertinent est attribué à ce résident aux fins de l'application des différentes règles d'attribution de la Convention. En fonction de la nature du revenu, cela permettra donc de considérer le revenu, par exemple, comme étant un « revenu tiré par » aux fins des articles 6, 13 et 17, des « bénéfices d'une entreprise » aux fins des articles 7, 8 et 9 [...] ou des dividendes ou des intérêts « payés à » aux fins des articles 10 et 11. Le fait que le revenu soit considéré comme perçu par un résident d'un État contractant aux fins de la Convention signifie également que lorsque ce revenu constitue une fraction du revenu d'une entreprise dans laquelle le résident détient une participation, il sera considéré comme étant le revenu d'une entreprise exploitée par ce résident (aux fins de la définition d'une entreprise d'un État contractant figurant à l'article 3 et au paragraphe 2 de l'article 21).

13. Bien que le paragraphe garantisse que les différentes règles d'attribution prévues par la Convention sont appliquées dans la mesure où le revenu d'entités transparentes sur le plan fiscal est traité, selon le droit interne, comme étant le revenu d'un résident d'un État contractant, il ne préjuge pas de la question de savoir si la personne qui perçoit ce revenu en est le bénéficiaire effectif. Lorsque, par exemple, une société de personnes transparente sur le plan fiscal reçoit des dividendes en qualité d'agent ou de mandataire pour une personne qui n'est pas un associé, le fait que ces dividendes puissent être considérés comme constitutifs d'un revenu d'un résident d'un État contractant selon le droit interne de cet État n'empêchera pas l'État de la source de considérer que ni la société de personnes, ni les associés, ne sont les bénéficiaires effectifs de ces dividendes.

14. Le paragraphe s'applique uniquement aux fins de la Convention et, par conséquent, n'oblige pas un État contractant à changer la manière dont il attribue un revenu ou qualifie des entités aux fins de son droit interne. Dans l'exemple présenté au paragraphe 6 [*des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessus*], bien que le paragraphe 2 dispose que la moitié des intérêts doivent être considérés, aux fins de l'article 11,

comme un revenu d'un résident de l'État B, cela concernera uniquement l'impôt maximum que l'État A pourra prélever sur les intérêts et ne changera rien au fait que l'impôt exigible par l'État A sera à la charge de l'entité. Si l'on suppose que le droit interne de l'État A prévoit une retenue d'impôt de 30 pour cent sur les intérêts, le paragraphe 2 aura simplement pour effet de réduire le montant de l'impôt que l'État A prélèvera sur les intérêts (de sorte que la moitié des intérêts seraient imposés au taux de 30 pour cent et l'autre moitié au taux de 10 pour cent aux termes de la convention entre les États A et B) et ne changera rien au fait que l'entité est le contribuable pertinent aux fins du droit interne de l'État A. De même, la disposition ne traite pas de façon exhaustive toutes les questions conventionnelles qui peuvent résulter de la nature juridique de certaines entités et de certains dispositifs, et peut donc devoir être complétée par d'autres dispositions visant à résoudre ces questions (comme une disposition confirmant qu'une fiducie peut prétendre au statut de résident d'un État contractant malgré le fait que, selon le droit des fiducies de nombreux pays, une fiducie ne constitue pas une « personne »).

15. Ainsi que le confirme le paragraphe 3 de l'article, le paragraphe 2 ne limite d'aucune façon le droit d'un État d'imposer ses propres résidents. Cette conclusion est cohérente avec l'interprétation des conventions fiscales au regard des sociétés de personnes (voir le paragraphe 6.1 [*des commentaires sur l'article 1 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] tel qu'il se lisait après 2000 et avant l'inclusion du paragraphe 3 en 2017).

16. Néanmoins, les paragraphes 2 et 3 ne restreignent pas l'obligation impartie aux États contractants d'accorder l'allègement de la double imposition en vertu des articles 23 A et 23 B lorsque le revenu d'un résident de cet État peut être imposé par l'autre État conformément à la Convention. Dans certains cas, toutefois, le même revenu est imposé par chacun des États contractants en tant que revenu de l'un de ses résidents, et l'allègement de la double imposition doit être accordé au titre de l'impôt payé par une personne différente. Lorsque, par exemple, l'un des États contractants impose le revenu mondial d'une entité qui est un résident de cet État, alors que l'autre État considère que cette entité est transparente sur le plan fiscal et impose les membres de cette entité qui sont résidents de cet autre État sur leur fraction respective du revenu, l'allègement de la double imposition devra tenir compte de l'impôt qui est payé par différents contribuables dans les deux États. En pareil cas, cependant, il sera important de déterminer, conformément aux articles 23 A et 23 B,

dans quelle mesure les revenus d'un résident d'un État contractant « sont imposables dans l'autre État contractant conformément aux dispositions de la présente Convention (sauf dans la mesure où ces dispositions autorisent l'imposition par cet autre État uniquement parce que les revenus sont également reçus par un résident de cet État [...]) ». En général, cette exigence aura pour conséquence qu'un État devra accorder l'allègement de la double imposition uniquement dans la mesure où les dispositions de la Convention autorisent l'autre État à imposer le revenu concerné en tant qu'État de la source ou qu'État où se trouve un établissement stable auquel ce revenu est attribuable (voir les paragraphes 11.1 et 11.2 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 15 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle]*).

8. Même si le Comité est généralement d'accord avec les paragraphes 2 à 16 des commentaires sur l'article 1 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cités au paragraphe 7 ci-dessus, certains membres du Comité ont exprimé des inquiétudes concernant l'application de ce paragraphe lorsque le revenu est perçu par ou via une entité ou un dispositif résident dans un État tiers dont les détenteurs d'intérêts sont résidents dans un État contractant en vertu de la législation fiscale duquel l'entité est considérée comme fiscalement transparente en ce qui concerne ce revenu. Dans ce cas, les conventions fiscales conclues avec le pays de résidence de l'entité ou du dispositif et avec le pays de résidence des détenteurs d'intérêts pourraient toutes deux s'appliquer, créant le risque d'une double demande d'avantages en vertu des différentes conventions fiscales à l'égard du même élément de revenu. Cependant, ce risque est atténué du fait que, même si plusieurs personnes peuvent être considérées comme tirant le même élément de revenu dans ce cas, il n'en demeure pas moins qu'un seul paiement est effectué depuis le pays de la source, ce qui n'accorde à ce pays qu'une seule opportunité d'octroyer des avantages au titre de cet élément de revenu. En outre, la question des doubles demandes d'avantages conventionnels n'a pas posé de problème dans la pratique des pays qui incluent des dispositions similaires au paragraphe 2 dans leurs conventions fiscales. Dans l'expérience de ces pays, l'entité et ses détenteurs d'intérêts se consultent généralement et fournissent à la personne chargée d'effectuer la retenue à la source une seule demande d'avantages conventionnels à l'égard du paiement. En outre, l'exigence selon laquelle une personne percevant un élément

de revenu en vertu du paragraphe 2 doit également satisfaire à toutes les exigences applicables de la convention devrait réduire les cas de doubles demandes d'avantages. Si un État contractant est confronté à une situation de double demande d'avantages, il peut engager la procédure amiable pour obtenir les informations supplémentaires nécessaires pour déterminer correctement quelle demande d'avantages conventionnels il doit accepter.

9. Les États contractants qui souhaitent apporter des éclaircissements, tant pour leurs partenaires conventionnels que pour les contribuables, au sujet de l'application du paragraphe 2, sont libres de conclure et de publier des accords d'application générale entre autorités compétentes conformément au paragraphe 3 de l'article 25 (Procédure amiable).

### ***Paragraphe 3***

10. En 2017, le Comité a décidé d'introduire une « clause de sauvegarde » au paragraphe 3 de l'article 1. Cela faisait suite à l'ajout de la même disposition dans la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE suite à une recommandation incluse dans le rapport final sur l'action 6 (*Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales*)<sup>17</sup> du projet BEPS de l'OCDE et du G20, cette recommandation étant elle-même fondée sur l'existence d'une disposition similaire dans le modèle de convention fiscale des États-Unis. Le but de la clause de sauvegarde est d'écartier l'argument selon lequel certaines dispositions de la convention visant l'imposition des non-résidents pourraient être interprétées comme limitant le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents. Bien que de telles interprétations aient été rejetées, le Comité considère que l'ajout d'une clause de sauvegarde dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies met hors de doute qu'un État contractant est en mesure d'imposer ses propres résidents nonobstant les autres dispositions de la convention bilatérale pertinente, à l'exception des dispositions spécifiquement énumérés dans la clause de sauvegarde.

11. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de

---

17 Voir la note de bas de page 7 ci-dessus.

l'OCDE, qui offre des explications supplémentaires sur la clause de sauvegarde, est applicable au paragraphe 3 de l'article 1 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

17. Bien que certaines dispositions de la Convention (par exemple, les articles 23 A et 23 B) concernent à l'évidence la manière dont un État contractant impose ses propres résidents, la majorité des dispositions de la Convention ont pour objet de restreindre le droit d'un État contractant d'imposer les résidents de l'autre État contractant. Dans un certain nombre de cas, il a toutefois été suggéré que certaines dispositions pourraient être interprétées comme limitant le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents, alors que cela n'était pas l'effet recherché (voir notamment le paragraphe 81 *[des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]*, qui traite du cas des dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées).

18. Le paragraphe 3 confirme le principe général selon lequel la Convention ne restreint pas le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents sauf lorsque telle en est l'intention et énumère les dispositions pour lesquelles ce principe ne s'applique pas.

19. Les exceptions ainsi énumérées sont destinées à couvrir tous les cas où il est envisagé dans la Convention qu'un État contractant puisse devoir accorder les avantages de la Convention à ses propres résidents (que ces avantages ou des avantages similaires soient ou non prévus dans le droit interne de cet État). Il s'agit des dispositions suivantes :

- [...]
  - Le paragraphe 2 de l'article 9, qui exige qu'un État contractant accorde à une entreprise de cet État un ajustement corrélatif après un ajustement initial apporté par l'autre État contractant, conformément au paragraphe 1 de l'article 9, au montant de l'impôt perçu sur les bénéfices d'une entreprise associée.
  - *[Le paragraphe 2 de l'article 18 (variante A) ou le paragraphe 3 de l'article 18 (variante B), selon la variante choisie, qui peut affecter la manière dont un État contractant impose un résident de*

*cet État qui perçoit une pension ou un autre paiement au titre d'un régime public faisant partie du système de sécurité sociale de l'autre État contractant.]*

- L'article 19, qui peut affecter la manière dont un État contractant impose une personne physique qui est un résident de cet État si cette personne tire un revenu de services rendus à l'autre État contractant ou à une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.
- L'article 20, qui peut affecter la manière dont un État contractant impose une personne physique qui est un résident de cet État si cette personne est également un étudiant qui remplit les conditions de cet article.
- Les articles 23 A et 23 B, qui exigent qu'un État contractant accorde l'allègement de la double imposition dont ses résidents sont sujets à l'égard du revenu que l'autre État peut imposer conformément à la Convention (y compris les bénéfices attribuables à un établissement stable situé dans l'autre État contractant conformément au paragraphe 2 de l'article 7).
- L'article 24, qui protège les résidents d'un État contractant contre certaines pratiques de discrimination fiscale appliquées par cet État (comme les règles qui établissent une discrimination entre deux personnes au motif de leur nationalité).
- *[L'article 25 (variante A) ou l'article 25 (variante B), selon la variante choisie,] qui permet aux résidents d'un État contractant de demander que l'autorité compétente de cet État examine les cas d'imposition non conformes à la Convention.*
- L'article 28, qui peut avoir des effets sur la manière dont un État contractant impose une personne physique qui est un résident de cet État lorsque cette personne est un membre de la mission diplomatique ou du poste consulaire de l'autre État contractant.

20. La liste des exceptions figurant au paragraphe 3 devrait comprendre toute autre disposition que les États contractants peuvent convenir d'inclure dans leur convention bilatérale lorsque l'intention est que cette disposition ait des effets sur l'imposition par un État contractant de ses propres résidents. [...] Les dispositions optionnelles incluses aux paragraphes 23, [...] 37 et 68 des Commentaires sur l'article 18 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités aux paragraphes 6 et 18 des commentaires sur l'article 18 du présent Modèle]* constituent *[des]* exemples dans la mesure où ces dispositions prévoient des avantages qui doivent typiquement être



accordés à une personne physique qui participait à un régime de retraite étranger avant de devenir résident d'un État contractant.

21. Le terme « résident », tel qu'il est utilisé au paragraphe 3 et dans l'ensemble de la Convention, est défini à l'article 4. Lorsque, en vertu du paragraphe 1 de l'article 4, une personne est considérée être un résident des deux États contractants conformément à la législation interne de ces États, les paragraphes 2 et 3 de cet article permettent généralement de fixer une résidence unique aux fins de la Convention. Par conséquent, le paragraphe 3 ne s'applique pas à une personne physique ou morale qui est un résident de l'un des États contractants en vertu de la législation de cet État mais qui, aux fins de la Convention, est réputée être uniquement un résident de l'autre État contractant.

### **Investment collectif**

12. Une grande partie des investissements transfrontaliers se fait par l'intermédiaire de divers véhicules qui permettent la mise en commun d'investissements par des groupes d'investisseurs<sup>18</sup>. De tels placements collectifs peuvent se faire, par exemple, par l'intermédiaire de fonds de pension mis en place par des employeurs importants ou par diverses catégories de fonds qui cherchent à attirer l'épargne des particuliers et à investir cette épargne dans divers actifs (par exemple dans des actifs immobiliers par le biais de sociétés de placement immobilier).

13. Ces véhicules utilisés pour canaliser l'investissement collectif constituent l'une des plus grandes catégories d'investisseurs sur les marchés de capitaux étrangers. Un pays qui souhaite encourager les investissements de portefeuille sur son territoire peut donc trouver utile de préciser si et comment les conventions fiscales s'appliqueront à de tels investissements collectifs. Sans ces précisions, ces véhicules peuvent être réticents à investir dans un pays ou, s'ils investissent, l'administration fiscale peut avoir à résoudre des problèmes difficiles liées à l'application des conventions fiscales sans pouvoir bénéficier d'un énoncé clair de la politique que le pays a adoptée par rapport à ce type d'investisseurs. Un pays devrait toutefois également examiner

---

18 Il a été estimé qu'en 2019, le total mondial des actifs investis par l'intermédiaire de fonds réglementés s'élevait à plus de 54 900 milliards de dollars américains ([https://www.ici.org/pdf/2020\\_factbook.pdf](https://www.ici.org/pdf/2020_factbook.pdf), offert seulement en anglais, consulté le 30 septembre 2021), p. 11.

si des problèmes de chalandage fiscal peuvent se présenter du fait de l'utilisation, par des investisseurs d'États tiers, de véhicules établis dans les États avec lesquels il a conclu des conventions fiscales.

14. Le paragraphe 4 vise à rappeler aux négociateurs de conventions fiscales l'importance de traiter les questions liées à ces conventions qui se posent dans le cas d'investissements transfrontaliers par l'intermédiaire de fonds dont le capital est largement diffusé, qui détiennent un portefeuille diversifié de titres et qui sont soumis aux règles de protection des investisseurs du pays où ils sont établis, désignés ci-après « organismes de placement collectif » (OPC). Ces organismes peuvent prendre différentes formes et peuvent constituer juridiquement, par exemple, des sociétés par actions, des sociétés de personnes, des fiducies (*trusts*) ou des accords contractuels permettant une propriété conjointe. Un objectif général de la politique fiscale de nombreux pays est de faire en sorte qu'un investissement effectué par l'intermédiaire d'un OPC domestique entraîne une charge fiscale égale à celle qui s'applique dans le cas d'un investissement direct, c'est-à-dire un investissement par un investisseur qui aurait acquis directement sa part des actifs détenus par l'OPC plutôt que d'investir par l'intermédiaire de cet OPC. Divers mécanismes permettent d'atteindre cet objectif ; ceux-ci prévoient le paiement de l'impôt exclusivement soit au niveau de la CIV, soit au niveau des investisseurs :

- Un OPC peut être mis sur pied, ou traité au plan fiscal, comme une entité fiscalement transparente ; ainsi, si l'État dans lequel l'OPC est établi considère les sociétés de personnes ou certaines fiducies (*trusts*) comme des organismes transparents au plan fiscal et impose directement les associés (dans le cas de sociétés de personnes) ou les bénéficiaires (dans le cas de fiducies (*trusts*)), l'OPC ne sera pas redevable d'impôt et chaque investisseur dans cet OPC devra payer l'impôt sur sa part des revenus gagnés par l'intermédiaire de l'OPC ;
- Un OPC peut être mis sur pied sous la forme d'un accord contractuel qui ne crée pas une entité distincte ; dans ce cas, l'OPC ne constitue pas un contribuable distinct et chaque investisseur dans l'OPC est considéré comme copropriétaire des actifs détenus par l'intermédiaire de l'OPC et est imposé sur sa part, en tant que copropriétaire, des revenus de placement provenant de ces actifs.

- La législation fiscale prévoit que l'OPC est imposé sur ses revenus et que les investisseurs ne sont pas imposés sur les distributions effectuées par l'OPC : dans ce cas l'imposition s'effectue exclusivement au niveau de l'OPC.
- La législation fiscale prévoit que l'OPC est imposé sur ses revenus mais que les distributions aux investisseurs de l'OPC sont déductibles de l'assiette de l'OPC : dans ce cas, même si l'OPC est techniquement imposable sur ses revenus de placement, il ne paie pas vraiment d'impôt dans la mesure où il distribue les revenus qu'il a gagnés.
- La législation fiscale prévoit que l'OPC est imposé sur ses revenus mais que les investisseurs bénéficient d'un crédit d'impôt pour l'impôt payé par l'OPC : dans ce cas, l'impôt payé par l'OPC réduit l'impôt que l'investisseur doit payer lorsqu'il est imposé sur les revenus de l'OPC (par exemple lors de la distribution de ces revenus).

Les différentes formes juridiques des OPC et les différences dans leur traitement fiscal dans les États où ils sont établis soulèvent un certain nombre de problèmes techniques quant à l'application des dispositions typiques des conventions fiscales.

15. Ces questions sont abordées dans une section des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE où il est fait référence à un rapport de l'OCDE produit sur le sujet. Comme il est indiqué au début de cette section :

22. La plupart des pays ont traité les problèmes fiscaux internes résultant du fait que des groupes de petits investisseurs mettent en commun leurs fonds dans le cadre d'organismes de placement collectif (OPC). En général, le but de ces systèmes est d'assurer la neutralité entre les investissements directs et ceux qui sont effectués par l'intermédiaire d'un OPC. Si ces systèmes sont généralement efficaces lorsque les investisseurs, l'OPC et l'investissement sont situés dans le même pays, des complications se produisent lorsqu'une ou plusieurs parties ou les investissements sont situés dans des pays différents. Ces complications sont examinées dans le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif »<sup>1</sup> dont les principales conclusions ont été insérées ci-dessous. Aux fins du rapport et en vue de cette discussion, le terme « OPC » est limité aux fonds dont le

capital est largement diffusé, qui détiennent un portefeuille diversifié de titres et qui sont soumis aux règles de protection des investisseurs du pays où ils sont établis.

- 1 Reproduit [à la page R(24)-1 du volume II de la version 2017 complète du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, disponible à [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete\\_0faf9b6c-f#page2749](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_0faf9b6c-f#page2749), consulté le 30 septembre 2021.]

16. Compte tenu de l'importance des investissements de portefeuille transfrontaliers effectués par les OPC dans les pays en développement, du fait que les autorités fiscales de ces pays sont peut-être moins familières avec les questions fiscales soulevées par ces véhicules et du fait que les paragraphes 1 à 7 de l'article 29 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies proposent des dispositions spécifiques visant à la question du chalandage fiscal, qui est une question largement discutée dans le rapport de l'OCDE et dans les commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le Comité a conclu qu'il serait utile de mentionner une disposition éventuelle qui aborderait la question de l'application des conventions fiscales aux OPC.

17. Cela s'est fait l'adjonction du paragraphe 4 de l'article 1. Ce paragraphe ne fournit cependant pas une forme unique de disposition sur les organismes de placement collectif. Comme il est indiqué dans une note au paragraphe 4, une telle disposition pourrait prendre différentes formes selon les politiques poursuivies par les deux États contractants. En outre, diverses considérations politiques ou administratives peuvent ne pas justifier l'inclusion d'une disposition sur les organismes de placement collectif dans une convention fiscale bilatérale ou peuvent nécessiter des dispositions différentes visant différentes catégories de tels organismes. Certaines formes possibles qu'une disposition sur les organismes de placement collectif pourrait prendre sont examinées aux paragraphes 25 à 28 ci-dessous.

18. Si les États contractants préfèrent ne pas traiter les questions liées au traitement des OPC, ou de certains types d'OPC, par le biais de dispositions conventionnelles spécifiques, ils devront tout de même examiner comment les autres dispositions de leur convention bilatérale s'appliqueront aux revenus tirés par, ou par l'intermédiaire de, ces

organismes. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont pertinents à ce sujet (les modifications qui figurent en italique entre crochets dans les citations incluses dans ce paragraphe et aux paragraphes 20 à 29 ci-dessous et qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre le traitement des OPC dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE et leur traitement dans le présent Modèle) :

23. La principale question qui se pose dans le contexte transnational est de savoir si un OPC doit avoir droit aux bénéfices de la Convention en son nom propre. Afin d'y parvenir dans le cadre de conventions bilatérales qui [...] ne comportent pas de dispositions spécifiques traitant des OPC [*ou qui ne traitent pas de tous les types d'OPC*], un tel organisme devrait être qualifié de « personne » qui est « résidente » d'un État contractant et qui, en ce qui concerne l'application des articles 10 et 11], *de même que les articles 12, 12A et 12B dans les cas exceptionnels où des OPC tireraient des revenus visés par ces articles*], est « le bénéficiaire effectif » des revenus qu'elle perçoit.

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

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

26. Au contraire, dans d'autres États, un OPC est en principe soumis à l'impôt mais ses revenus peuvent être totalement exemptés, par exemple s'il remplit certains critères quant à son objet, ses activités ou son fonctionnement, qui peuvent comporter des conditions quant au montant minimum des revenus distribués, quant aux sources de revenus et parfois quant aux secteurs d'activités. Plus fréquemment, les OPC sont soumis à l'impôt mais la base d'imposition est réduite de diverses manières par référence aux revenus distribués aux investisseurs. Le résultat habituel des déductions au titre des revenus distribués est qu'aucun impôt n'est effectivement payé. D'autres États imposent les OPC mais à un taux spécifique réduit. Enfin, certains États imposent totalement les OPC mais pratiquent une intégration au niveau de l'investisseur pour éviter la double imposition des revenus de ces organismes. Pour les pays qui estiment, conformément au paragraphe 8.11 des Commentaires sur l'article 4 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 5 des commentaires sur l'article 4 du présent Modèle*], qu'une personne peut être assujéti à l'impôt même si l'État dans lequel elle est établie n'impose pas d'impôt, l'OPC doit être traité comme un résident de l'État dans lequel il est établi parce qu'il est soumis à un assujétissement complet à l'impôt dans cet État. Même dans le cas où les revenus de l'OPC sont imposés à un taux nul, ou sont exemptés d'impôts, les conditions requises pour être considéré comme un résident peuvent être remplies si celles qui sont requises pour avoir droit à ce taux réduit ou à une exemption sont suffisamment strictes.

27. Les pays qui adoptent l'autre point de vue, reflété dans le paragraphe 8.12 des Commentaires sur l'article 4 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 5 des commentaires sur l'article 4 du présent Modèle*], selon lequel une entité

exonérée de l'impôt n'est de ce fait pas assujettie à l'impôt peuvent ne pas considérer tous les OPC décrits dans le paragraphe précédent comme des résidents des États dans lesquels ils sont établis. Les États adoptant ce dernier point de vue et ceux qui négocient avec de tels États sont invités à régler la question dans le cadre de leurs négociations bilatérales.

28. Certains pays ont soulevé la question de savoir si un OPC, même s'il s'agit d'une « personne » et d'un « résident », peut être considéré comme le bénéficiaire effectif des revenus qu'il perçoit. Étant donné qu'un « OPC » au sens du paragraphe 22 [*des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 15 ci-dessus*] doit être largement détenu, doit détenir un portefeuille diversifié de titres et doit être soumis aux règles de protection des investisseurs du pays dans lequel il est établi, cet OPC ou ses gestionnaires assument souvent des fonctions importantes concernant l'investissement et la gestion des actifs de l'OPC. De plus, la position d'un investisseur dans un OPC diffère sensiblement, du point de vue juridique et économique, de celle d'un investisseur qui possède les actifs sous-jacents, de sorte qu'il ne serait pas approprié de traiter l'investisseur dans un tel OPC comme le bénéficiaire effectif des revenus perçus par l'OPC. En conséquence, un organisme qui satisfait à la définition d'un OPC dont le capital est largement diffusé sera aussi traité comme le bénéficiaire effectif des dividendes et intérêts qu'il perçoit dès lors que les gestionnaires de l'organisme disposent de pouvoirs discrétionnaires pour gérer les actifs générant de tels revenus (sauf si une personne physique qui est résidente de cet État et qui aurait perçu ces revenus dans les mêmes circonstances n'aurait pas été considérée comme le bénéficiaire effectif desdits revenus).

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

liquidative utilisée par les investisseurs qui auront entre-temps acheté, vendu sur le marché ou revendu à l'OPC leurs parts de ce dernier.

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

19. Un seul membre du Comité a exprimé son désaccord avec la position présentée au paragraphe 28 des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 18 ci-dessus<sup>19</sup>. Ce membre a observé que la notion de « bénéficiaire effectif », telle qu'elle est interprétée dans les commentaires sur les articles 10, 11, 12, 12A et 12B, fait essentiellement référence à un récipiendaire de revenus ayant le droit d'utiliser ces revenus et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne (voir le paragraphe 12.4 des commentaires de l'OCDE cité au paragraphe 13 des commentaires sur l'article 10 du présent Modèle). Ce membre a estimé que le fait que les gestionnaires d'un OPC disposent du pouvoir discrétionnaire de gérer les actifs qui génèrent les revenus en question signifie que l'OPC peut utiliser les revenus pour réaliser d'autres investissements mais qu'il ne peut pas en jouir. En fin de compte, les revenus doivent être transférés aux investisseurs, qui seuls ont le droit d'utiliser ces revenus et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale. Ainsi, selon ce

---

19 La décision d'inclure cette opinion minoritaire dans les commentaires a été prise lors de la vingt et unième session du Comité tenue en octobre 2020.



membre, alors que l'OPC peut avoir plus de droits qu'un agent, mandataire, société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur, il n'a pas ce qu'il faut pour devenir « bénéficiaire effectif » au regard des critères des commentaires sur les articles 10, 11, 12, 12A et 12B.

20. Les États contractants peuvent préférer traiter expressément les questions techniques identifiées au paragraphe 18 ci-dessus d'une manière qui prévoit un traitement conventionnel approprié des OPC à la lumière de considérations différentes, telles que les différentes formes juridiques des OPC dans les États contractants ou même dans le même État ainsi que le potentiel de chalandage fiscal par l'intermédiaire d'OPC. Ces considérations sont examinées dans les paragraphes suivants des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE :

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

plupart des dispositions nationales relatives au traitement des OPC est de parvenir à la neutralité dans un contexte purement national.

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

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

21. La version suivante d'une disposition qui pourrait être incluse au paragraphe 4 traiterait adéquatement des diverses considérations mentionnées au paragraphe 20 ci-dessus. Cette version est basée sur la disposition optionnelle figurant au paragraphe 35 des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, mais avec des modifications substantielles qui reflètent la manière dont le Modèle de convention fiscale des Nations Unies traite de la question des avantages dérivés et de la question connexe de la définition de « bénéficiaire équivalent » à son article 29 :

4. Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un organisme de placement collectif qui est établi dans un État contractant et qui reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant est traité, aux fins de l'application de la Convention à ce revenu, de la même manière qu'une personne

physique qui est un résident de l'État contractant dans lequel cet organisme est établi et comme le bénéficiaire effectif du revenu qu'il reçoit (à condition qu'une personne physique qui est un résident du premier État qui aurait reçu ce revenu dans les mêmes circonstances aurait été considérée comme le bénéficiaire effectif de ce revenu), mais seulement dans la mesure où les intérêts bénéficiaires dans cet organisme de placement collectif sont détenus par des résidents de l'État contractant où cet organisme est établi et qui sont des personnes admissibles au sens du paragraphe 2 de l'article 29 [ajout possible de « ou des bénéficiaires équivalents »]. Aux fins du présent paragraphe, l'expression « organisme de placement collectif » désigne, dans le cas de [État A], un [ ] et, dans le cas de [État B], un [ ], ainsi que tout autre fonds d'investissement, accord contractuel ou entité établi dans l'un des États contractants que les autorités compétentes des États contractants conviennent de considérer comme un organisme de placement collectif aux fins du présent paragraphe [ajout possible d'une définition de « bénéficiaire équivalent » pour les fins de ce paragraphe].

22. La disposition optionnelle du paragraphe 21 ci-dessus et les variantes présentées ci-dessous aux paragraphes 26, 27 et 29 font en sorte que l'OPC est considéré comme une personne physique résidente de l'État contractant dans lequel l'OPC est établi en ce qui concerne les revenus que l'OPC tire de l'autre État contractant sans toutefois affecter le droit de cet autre État d'imposer ses propres résidents qui ont investi dans cet OPC. En outre, ces dispositions précisent comment la notion de bénéficiaire effectif des articles 10, 11, 12, 12A et 12B s'appliquerait aux organismes de placement collectif auxquels ces diverses dispositions s'appliqueraient. Le Comité considère que les explications suivantes figurant dans les commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont applicables à cet égard :

47. Chacune des dispositions des paragraphes [21, 26, 27 et 29] traite l'OPC comme un résident et le bénéficiaire effectif du revenu qu'il reçoit aux fins de l'application de la Convention à ce revenu, ce qui offre la simplicité de pouvoir prévoir un taux réduit de retenue à la source pour chaque type de revenu. Comme le confirme le paragraphe 3 de l'article, cependant, ces dispositions ne restreignent d'aucune façon le droit de l'État de la source d'imposer ses propres résidents qui sont investisseurs dans l'OPC. De toute évidence, ces

clauses sont destinées à traiter l'imposition dans l'État de la source des revenus de l'OPC et non l'imposition dans l'État de résidence de ses investisseurs.

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

23. Les dispositions du paragraphe 21 ci-dessus et des paragraphes 26, 27 et 29 ci-dessous s'appliquant nonobstant les autres dispositions de la Convention, elles prévalent sur celles du paragraphe 2 de l'article 1 traitant des entités transparentes. Ainsi, bien qu'un OPC juridiquement structuré comme une société de personnes puisse être considéré comme fiscalement transparent en vertu du droit interne de l'un ou l'autre des États contractants, ce serait toujours cet OPC, plutôt que les associés, qui serait considéré, aux fins de l'application de la convention, en tant que bénéficiaire du revenu ayant droit aux avantages de la convention.

24. Les dispositions du paragraphe 21 ci-dessus et des paragraphes 26, 27 et 29 ci-dessous ne cherchent pas à donner une définition des OPC auxquels elles s'appliqueraient. Elles prévoient plutôt que ces OPC seraient identifiés par les renvois spécifiques aux dispositions du droit fiscal ou du droit des valeurs mobilières pertinentes relatives aux OPC de chaque État qui seraient inclus dans la dernière partie de ces dispositions. Ces OPC seraient généralement des fonds qui sont largement détenus, détiennent un portefeuille diversifié de titres et sont soumis à la réglementation de protection des investisseurs dans le pays dans lequel ils sont établis.

25. La disposition du paragraphe 21 ci-dessus reflète l'approche proposée aux paragraphes 1 à 7 de l'article 29 afin de lutter contre le chalandage fiscal. Elle ne s'applique donc que dans la mesure où les intérêts bénéficiaires dans l'organisme de placement collectif sont détenus par des résidents de l'État contractant dans lequel cet organisme est établi qui constituent des « personnes admissibles » au sens du paragraphe 2 de l'article 29. Conformément à l'approche proposée à l'article 29, la disposition reconnaît que les États contractants peuvent souhaiter étendre la portée de la disposition aux « bénéficiaires équivalents » selon le sens donné à cette expression à l'alinéa (e) du paragraphe 7 de l'article 29 (voir les explications fournies au paragraphe 19 des commentaires sur l'article 29 en ce qui concerne l'ajout éventuel à l'article 29 d'une règle des « avantages dérivés » ainsi que les explications de la notion de « bénéficiaire équivalent » au paragraphe 27 des commentaires sur l'article 29). La raison pour laquelle le champ d'application de la disposition pourrait être étendu à ces « bénéficiaires équivalents » est de permettre que les investisseurs qui auraient eu droit à des avantages conventionnels au titre des revenus provenant de l'État de la source s'ils avaient reçu ces revenus directement ne soient pas mis dans une situation défavorable du fait qu'ils ont investi par l'intermédiaire d'un OPC établi dans un pays tiers. Comme il est indiqué au paragraphe 37 des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, une telle extension « est bénéfique pour les investisseurs, notamment ceux des petits pays, qui bénéficieront de ce fait d'un choix plus large d'instruments d'investissement. Elle accroît par ailleurs les économies d'échelle, qui constituent l'un des avantages économiques principaux de l'investissement par l'intermédiaire d'OPC ». La définition de bénéficiaire équivalent à l'alinéa (e) du paragraphe 7 de l'article 29 permet l'application de la disposition lorsqu'il y a des investisseurs de pays tiers mais sans permettre son application à l'égard d'un investisseur qui serait une entité d'un pays tiers qui n'aurait pas droit aux avantages conventionnels dans l'État de la source en vertu de dispositions similaires à celles des paragraphes 1 à 7 de l'article 29 (c'est-à-dire en raison du risque que cette entité soit elle-même utilisée pour le chalandage fiscal).

26. Cependant, comme le reconnaît le paragraphe 41 des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, quoique l'approche proportionnée proposée au paragraphe 21 ci-dessus réponde aux préoccupations liées au chalandage fiscal, la détermination du droit aux avantages conventionnels dans

le cas de chaque investisseur peut imposer une charge administrative importante pour un OPC. Le paragraphe 41 du Commentaire de l'OCDE poursuit en suggérant que « [un] État contractant peut décider que le fait qu'une part importante des investisseurs d'un OPC ait droit aux bénéfices d'une convention constitue une protection appropriée contre le chalandage fiscal et qu'il est donc justifié de définir un seuil de participation au capital au-delà duquel les bénéfices de la convention seront accordés à tous les revenus reçus par l'OPC. L'insertion d'un tel seuil permettrait également d'alléger le fardeau administratif qui existerait par ailleurs. » Dans le contexte du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, l'ajout d'un tel seuil pourrait se faire en complétant la disposition du paragraphe 21 ci-dessus par ce qui suit :

Cependant, si au moins [...] per cent des intérêts bénéficiaires dans cet organisme de placement collectif sont détenus par des résidents de l'État contractant où cet organisme est établi et qui sont des personnes admissibles au sens du paragraphe 2 de l'article 29 [ajout possible de « ou des bénéficiaires équivalents »], l'organisme de placement collectif est traité de la même manière qu'une personne physique qui est un résident de l'État contractant dans lequel cet organisme est établi et comme le bénéficiaire effectif de l'ensemble du revenu qu'il reçoit (à condition qu'une personne physique qui est un résident du premier État qui aurait reçu ce revenu dans les mêmes circonstances aurait été considérée comme le bénéficiaire effectif de ce revenu).

27. Dans certains cas, les États contractants pourraient simplement souhaiter régler les questions techniques examinées au paragraphe 18 ci-dessus et confirmer le droit des OPC aux avantages de la convention en utilisant une disposition plus simple qui ne traiterai pas expressément des problèmes potentiels de chalandage fiscal. Une telle disposition est proposée au paragraphe 31 des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE :

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

expressément le droit des OPC aux bénéfices d'une convention en incluant par exemple une clause rédigée de la manière suivante :

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

28. Comme il est indiqué au paragraphe 42 des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, les États contractants peuvent considérer que certains types d'OPC ne devraient pas être autorisés à revendiquer les avantages de la convention en leur nom propre mais devraient plutôt être autorisés à revendiquer les avantages de conventions auxquels ont droit les investisseurs dans ces OPC :

42. Dans certains cas, les États contractants pourront vouloir retenir une approche différente de celles des paragraphes [21, 26, 27 et 29] à l'égard de certains types d'OPC et considérer que l'OPC demande les bénéfices d'une convention pour le compte des investisseurs plutôt qu'en son nom propre. Cela peut être le cas, par exemple, si un pourcentage élevé de détenteurs de parts de l'OPC pris dans leur ensemble, ou d'une catégorie de parts de l'OPC, sont des fonds de pension qui sont exonérés d'impôt dans le pays de la source selon les dispositions de la convention pertinente équivalentes à celles décrites dans le paragraphe 69 des Commentaires sur l'article 18 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 18 des commentaires sur l'article 18 du présent Modèle]*. Afin que les investisseurs ne perdent pas le bénéfice des taux préférentiels auxquels ils auraient pu prétendre s'ils avaient procédé à un investissement direct,

les États contractants peuvent convenir vis-à-vis de tels OPC, d'une clause formulée de la façon suivante (même s'ils adoptent [l'une ou plusieurs des dispositions optionnelles prévues aux paragraphes 21, 26, 27 et 29] en ce qui concerne les autres types d'OPC) :

- a) Un organisme de placement collectif visé à l'alinéa c) qui est établi dans un État contractant et qui reçoit des revenus provenant de l'autre État contractant n'est pas traité comme un résident de l'État contractant dans lequel il est établi, mais peut demander, pour le compte des détenteurs effectifs des participations dans cet organisme de placement collectif, les réductions d'impôts, exonérations ou autres bénéfiques auxquels ces détenteurs auraient eu droit en vertu de cette Convention s'ils avaient reçu ces revenus directement.
- b) Un organisme de placement collectif ne peut présenter de demande de bénéfiques en vertu de l'alinéa a) pour le compte de tout détenteur effectif de parts de cet organisme si le détenteur de parts a lui-même présenté une demande individuelle au titre de revenus reçus par l'organisme de placement collectif.
- c) Ce paragraphe s'applique, dans le cas de [État A], à un [ ] et, dans le cas de [État B], à un [ ], ainsi qu'à tout autre fonds d'investissement, accord contractuel ou entité établi dans l'un des États contractants auquel les autorités compétentes des États contractants conviennent d'appliquer le présent paragraphe.

En vertu de cette disposition, l'OPC ne pourra cependant formuler des demandes qu'au nom des résidents de l'État contractant où il est établi. Si [...] les États contractants jugeaient souhaitable d'autoriser l'OPC à présenter des demandes au nom des résidents d'États tiers pouvant être admis aux bénéfiques d'une convention, ce résultat pourrait être obtenu en remplaçant les mots « cette Convention » par « toute convention à laquelle l'autre État contractant est partie » à l'alinéa a). Si, comme on peut l'attendre, les États contractants conviennent que le traitement prévu dans ce paragraphe doit uniquement s'appliquer à des types spécifiques d'OPC, il sera nécessaire de vérifier que les types d'OPC énumérés dans l'alinéa c) ne comprennent aucun des types d'OPC énumérés dans une clause plus générale comme celles [prévues aux paragraphes 21, 26, 27 et 29] de telle sorte que le traitement d'un type spécifique d'OPC soit fixé et non pas optionnel. Les pays souhaitant permettre aux différents OPC de choisir leur traitement, soit en ce qui concerne l'OPC dans son ensemble, soit en ce qui concerne une ou plusieurs catégories d'intérêts dans l'OPC, sont libres de modifier le paragraphe à cet effet.



29. L'application pratique de l'approche utilisée dans les dispositions optionnelles prévues aux paragraphes 21, 26 et 28 ci-dessus nécessite qu'un organisme de placement collectif détermine la proportion de ses investisseurs qui auraient eu droit aux avantages s'ils avaient investi directement. Cela soulève des difficultés pratiques et nécessite des solutions administratives, comme il est expliqué dans les paragraphes suivants des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE :

43. Selon l'approche adoptée [*dans les dispositions optionnelles prévues aux paragraphes 21, 26 et 28 ci-dessus*], il sera nécessaire pour l'OPC de déterminer la proportion de ses détenteurs de parts qui auraient eu droit aux bénéfices de la convention s'ils avaient investi directement. Comme la répartition des parts d'un OPC change fréquemment et que ces parts sont souvent détenues à travers des intermédiaires, l'OPC et ses gestionnaires ne connaissent souvent pas eux-mêmes les noms et le statut au regard de la convention des bénéficiaires effectifs de parts. Il serait difficile en pratique pour l'OPC de collecter de tels renseignements auprès des intermédiaires en question sur une base journalière. En conséquence, il faudrait que les États contractants acceptent des approches commodes et fiables qui ne nécessitent pas un tel suivi journalier.

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

45. Dans d'autres cas, les parts dans l'OPC sont offertes à des investisseurs dans de nombreux pays. Bien que l'identité des investisseurs individuels change tous les jours, la part des investisseurs de l'OPC qui ont droit aux bénéfices d'une convention est susceptible de

se modifier relativement lentement. En conséquence, une approche raisonnable consisterait à obliger l'OPC à collecter auprès d'autres intermédiaires, aux dates indiquées, des informations permettant à l'OPC de déterminer la proportion des investisseurs ayant droit aux bénéfices de conventions fiscales. Ces informations pourraient être demandées à la fin de l'année civile ou fiscale ou, si la situation du marché suggère que la rotation des investisseurs est élevée, plus fréquemment, mais pas plus souvent qu'à la fin de chaque trimestre de l'année civile. L'OPC pourrait ensuite présenter une demande sur la base d'une moyenne des sommes en question au cours d'une période définie d'un commun accord. Dans l'adoption de telles procédures, il faudrait veiller à choisir des dates d'évaluation permettant à l'OPC de disposer d'un temps suffisant pour actualiser les informations qu'il communique aux autres payeurs afin d'assurer l'exactitude des prélèvements à la source au début de chaque période.

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

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

conviennent de considérer comme un organisme de placement collectif aux fins du présent paragraphe.

30. Bien que les dispositions optionnelles et les explications ci-dessus s'appliquent à une société de placement immobilier qui constitue un OPC, les sociétés de placement immobilier ne sont pas toujours des OPC et l'application des conventions fiscales à ces sociétés soulève d'autres problèmes spécifiques.

31. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 10 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui décrit les sociétés de placement immobilier et qui traite des difficultés que présente l'application des conventions fiscales aux distributions effectuées par ces sociétés, est applicable au présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

67.1 Dans de nombreux États, une grande partie des investissements de portefeuille dans l'immobilier est effectuée par l'intermédiaire de sociétés de placement immobilier. On peut décrire une société de placement immobilier de façon très générale comme étant une société à actionnariat étendu, un trust ou un accord contractuel ou fiduciaire dont la majorité des revenus proviennent d'investissements à long terme dans des biens immobiliers, qui distribue la majeure partie de ces revenus tous les ans et qui ne paie pas l'impôt sur les sociétés sur la partie de ses revenus provenant de biens immobiliers qui sont ainsi distribués. Le fait que la société de placement immobilier ne paie pas d'impôt sur ces revenus est la conséquence de règles prévoyant une imposition unique entre les mains des investisseurs de la société de placement immobilier.

67.2 L'importance et l'internationalisation des investissements dans les sociétés de placement immobilier et par leur intermédiaire ont amené le Comité des affaires fiscales à examiner l'application des conventions fiscales à ces investissements. Les résultats de ce travail sont parus dans un rapport intitulé « L'application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier »<sup>1</sup>.

---

1 Reproduit [à la page R(23)-1 du] volume II [de la version 2017 complète du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, disponible à <https://>

*read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete\_0faf9b6c-fr#page2719, consulté le 30 septembre 2021.]*

67.3 L'une des questions évoquées dans ce rapport est le traitement réservé par les conventions fiscales aux distributions transfrontalières d'une société de placement immobilier. Un petit investisseur ne dispose pas du contrôle des biens acquis par une société de placement immobilier et n'a aucun lien avec ces biens. Nonobstant le fait que la société de placement immobilier ne paie pas d'impôt sur ses bénéfices distribués, on peut donc considérer à bon droit qu'un tel investisseur n'a pas investi dans des biens immobiliers mais dans une simple société et que le revenu qu'il en tire doit être traité comme un dividende provenant d'un investissement de portefeuille. Un tel régime fiscal aurait en outre le mérite de tenir compte du caractère hybride d'un investissement dans une société de placement immobilier, qui combine les attributs des actions et des obligations. Au contraire, un gros investisseur aurait un intérêt plus particulier dans les biens acquis par la société de placement immobilier ; pour celui-ci, la participation dans la société de placement immobilier peut être regardée comme un substitut à l'investissement dans les biens qu'elle détient. Dans ce cas de figure, il ne semble pas approprié de limiter l'imposition dans le pays de la source sur les dividendes distribués par la société de placement immobilier puisque cette dernière ne paie pas d'impôt sur ses bénéfices.

67.4 Les États souhaitant obtenir ce résultat peuvent convenir bilatéralement de remplacer le paragraphe 2 de l'article par ce qui suit :

2. Toutefois, les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant sont aussi imposables dans cet État et selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant (autre qu'un bénéficiaire effectif de dividendes payés par une société de placement immobilier dans laquelle cette personne détient directement ou indirectement une participation représentant au moins 10 pour cent de la valeur de la totalité du capital de cette société), l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

- a) \_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*] du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes (si cette société n'est pas une société de placement immobilier) tout au long d'une

période de 365 jours incluant le jour du paiement des dividendes (il n'est pas tenu compte, aux fins du calcul de cette période, des changements de détention qui résulteraient directement d'une réorganisation, telle qu'une fusion ou une scission de société, de la société qui détient les actions ou qui paie les dividendes) ;

- b) \_\_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*] du montant brut des dividendes dans tous les autres cas.

Selon cette disposition, un gros investisseur dans une société de placement immobilier est un investisseur détenant directement ou indirectement une participation représentant au moins 10 pour cent de la valeur de la totalité du capital d'une société de placement immobilier. Les États peuvent néanmoins convenir bilatéralement d'un seuil différent. Cette disposition s'applique en outre à toutes les distributions effectuées par une société de placement immobilier ; cependant, pour les distributions de gains en capital, la législation interne de certains pays prévoit un seuil différent pour distinguer entre les gros investisseurs et les petits investisseurs qui ont droit au taux d'imposition des dividendes provenant d'investissements de portefeuille et ces pays peuvent souhaiter modifier cette disposition pour préserver cette distinction dans leurs conventions fiscales. Enfin, parce qu'il serait inapproprié de limiter l'impôt dans le pays de la source sur les dividendes distribués à un gros investisseur par une société de placement immobilier, la rédaction de l'alinéa a) exclut de son champ d'application les dividendes payés par une société de placement immobilier ; ainsi, cet alinéa ne peut jamais s'appliquer à ces dividendes, même si une société qui détient une participation inférieure à 10 pour cent de la valeur totale du capital d'une société de placement immobilier détient au moins 25 pour cent de son capital selon le mode de calcul décrit au paragraphe 15 [*des commentaires sur l'article 10 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 16 des commentaires sur l'article 10 du présent Modèle*]. L'État de la source pourra donc imposer ces distributions à des gros investisseurs sans que les limites imposées par les alinéas a) et b) ne puissent s'appliquer.

67.5 Néanmoins, si les sociétés de placement immobilier établies dans l'un des États contractants ne sont pas considérées comme résidentes de cet État contractant, cette disposition devra être amendée de manière à faire en sorte qu'elle s'applique aux distributions effectuées par ces sociétés de placement immobilier.

67.6 Par exemple, si la société de placement immobilier est une société qui n'est pas considérée comme un résident de l'État, les paragraphes 1 et 2 de l'article devront être amendés comme suit pour obtenir ce résultat :

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

2. Toutefois, les dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, ou, dans le cas d'une société de placement immobilier, dans l'État ou cette société a été constituée, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant (autre qu'un bénéficiaire effectif de dividendes payés par une société de placement immobilier dans laquelle cette personne détient directement ou indirectement une participation représentant au moins 10 pour cent de la valeur de la totalité du capital de cette société), l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

- a) \_\_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*] du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes (si cette société n'est pas une société de placement immobilier) tout au long d'une période de 365 jours incluant le jour du paiement des dividendes (il n'est pas tenu compte, aux fins du calcul de cette période, des changements de détention qui résulteraient directement d'une réorganisation, telle qu'une fusion ou une scission de société, de la société qui détient les actions ou qui paie les dividendes) ;
- b) \_\_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*] du montant brut des dividendes dans tous les autres cas.

67.7 De même, pour obtenir ce résultat si la société de placement immobilier est constituée sous la forme d'un trust ou d'un accord contractuel ou fiduciaire et si elle n'est pas considérée comme une société, les États peuvent convenir bilatéralement d'ajouter à la version alternative du paragraphe 2 énoncée dans le paragraphe 67.4 ci-dessus une disposition supplémentaire rédigée comme suit :

Aux fins de la présente Convention, si une société de placement immobilier constituée dans un État contractant effectue une distribution de revenu à un résident de l'autre État contractant qui est le bénéficiaire effectif de cette distribution, cette distribution de revenu est traitée comme un dividende payé par une société résidente du premier État.

En vertu de cette disposition supplémentaire, cette distribution serait traitée comme un dividende et non comme un autre type de revenu (comme, par exemple, un revenu de biens immobiliers ou un gain en capital) aux fins de l'application de l'article 10 et des autres articles de la Convention. Il est cependant évident que cela ne changerait pas la qualification de cette distribution au regard de la législation interne, si bien que le traitement prévu par cette dernière ne serait pas affecté, sauf pour l'application des limites imposées par les dispositions pertinentes de la Convention.

32. Les sociétés de placement immobilier soulèvent également une question spécifique en ce qui concerne l'application du paragraphe 4 de l'article 13 à l'aliénation des intérêts que les investisseurs détiennent dans ces véhicules. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 13 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite de cette question, est applicable au présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

28.10 Enfin, une autre exception envisageable [*en ce qui concerne l'application du paragraphe 4 de l'article 13*] concerne les actions, droits ou participations similaires dans une société de placement immobilier (voir les paragraphes 67.1 à 67.7 des Commentaires sur l'article 10 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 31 ci-dessus*] qui traitent des sociétés de placement immobilier). Bien qu'il ne semble pas approprié de prévoir une dérogation au paragraphe 4 dans le cas de l'aliénation de la participation d'un gros investisseur dans une société de placement immobilier puisque cette aliénation peut être assimilée à l'aliénation d'un instrument se substituant à un investissement direct dans l'immobilier, on peut considérer qu'une exception au paragraphe 4 peut se justifier pour l'aliénation de la participation d'un petit investisseur.

28.11 Tel qu'expliqué au paragraphe 67.3 des Commentaires sur l'article 10, il peut être approprié de considérer la participation d'un petit investisseur dans une société de placement immobilier comme une valeur mobilière plutôt que comme une participation indirecte dans des biens immobiliers. À cet égard, il serait très difficile en pratique d'administrer l'application de l'imposition dans le pays de la source sur les gains provenant de la cession d'une faible participation dans une société de placement immobilier à actionnariat étendu. Au surplus, étant donné que, à la différence des autres entités dont la valeur provient principalement de biens immobiliers, les sociétés de placement immobilier sont tenues de distribuer la majeure partie de leurs bénéfices, il est peu probable que, par comparaison avec d'autres types d'entités, les bénéfices résiduels auxquels s'appliquerait l'impôt sur les plus-values représentent un montant significatif. Les États partageant ce point de vue peuvent convenir bilatéralement d'ajouter, avant l'expression « sont imposables dans cet autre État », une formulation telle que « à l'exception des actions, droits ou participations similaires appartenant à une personne qui détient directement ou indirectement une participation représentant moins de 10 pour cent de la totalité des actions, droits ou participations similaires d'une entité si cette entité est une société de placement immobilier ».

28.12 Certains États considèrent néanmoins que le paragraphe 4 doit s'appliquer à tout gain tiré de l'aliénation d'actions, de droits ou de participations similaires dans une entité dont la valeur provient principalement de biens immobiliers et qu'il n'y a aucune raison d'établir une distinction entre une société de placement immobilier et une entité cotée pour l'application de ce paragraphe, d'autant que les sociétés de placement immobilier ne sont pas imposées sur leurs bénéfices. Ces États sont d'avis que, dès lors qu'il n'existe pas d'exception pour l'aliénation d'actions, de droits ou de participations similaires dans des entités cotées sur un marché boursier [...], il n'y a pas lieu d'introduire une exception spéciale pour les participations dans les sociétés de placement immobilier.

### **Utilisation inappropriée des conventions fiscales**

33. L'objet principal des conventions sur la double imposition est de promouvoir l'échange de biens et services et les mouvements de capitaux et de personnes en éliminant la double imposition internationale. Cependant, les dispositions des conventions fiscales sont rédigées en termes généraux et les contribuables peuvent être tentés d'utiliser



des stratagèmes afin d'obtenir des avantages dans des circonstances où les États contractants ne voulaient pas que ces avantages soient accordés. Pareille utilisation inappropriée des conventions fiscales est source de préoccupation pour tous les pays, mais en particulier pour les pays qui ont peu d'expérience en matière de stratégies élaborées d'évasion fiscale.

34. Le Comité a jugé par conséquent qu'il serait utile d'examiner les diverses manières de s'opposer à ces stratégies et d'en donner des exemples. Lors de l'examen de cette question, le Comité a reconnu qu'il est important, pour que les conventions fiscales jouent leur rôle, de maintenir un équilibre entre le besoin, pour les administrations fiscales, de protéger les recettes fiscales contre un usage abusif des dispositions des conventions fiscales et la nécessité d'assurer la certitude juridique et de protéger les attentes légitimes des contribuables.

35. En 2017, le Comité a apporté plusieurs modifications au Modèle de convention fiscale des Nations Unies afin d'empêcher les contribuables d'utiliser de façon inappropriée les dispositions des conventions fiscales bilatérales fondées sur ce modèle pour obtenir les avantages de ces conventions. Premièrement, le titre de la Convention a été modifié pour faire expressément référence à « la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales ». Deuxièmement, l'ajout d'un nouveau préambule clarifie que les conventions fiscales ne sont pas destinées à créer des possibilités d'évasion ou de fraude fiscale, y compris l'évasion fiscale par des mécanismes de chalandage fiscal. Troisièmement, une nouvelle règle générale anti-abus a été incluse au paragraphe 9 de l'article 29. Cette règle générale anti-abus et les règles anti-abus spécifiques incluses dans les conventions fiscales visent à refuser les avantages de la convention en ce qui concerne certaines transactions et dispositifs lorsque l'octroi de ces avantages serait contraire à l'objet et au but de la convention.

36. Ces modifications apportées au Modèle de convention fiscale des Nations Unies rendront les dispositions de la convention plus efficaces pour prévenir l'abus des conventions fiscales. Cependant, de nombreux pays peuvent avoir des conventions fiscales bilatérales existantes qui ne contiennent pas ces nouvelles dispositions, en particulier la règle générale anti-abus du paragraphe 9 de l'article 29. Cette partie des commentaires, qui décrit les différentes approches que les pays

peuvent adopter pour lutter contre l'évasion fiscale qui prend la forme d'une utilisation abusive des conventions fiscales, est particulièrement importante lorsque les conventions de ces pays ne contiennent pas le paragraphe 9 de l'article 29.

37. Les paragraphes 38 à 81 ci-dessous sont basés sur les commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, auxquels certaines modifications ont été apportées. En général, les approches de base pour lutter contre l'abus des conventions fiscales qui sont décrites ci-dessous sont destinées à être cohérentes avec les commentaires pertinents sur l'article 1 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

38. Les pays procèdent de diverses manières pour prévenir et combattre l'utilisation abusive des conventions fiscales. En général, ces approches nécessitent l'interprétation et l'application des dispositions d'une convention fiscale ou l'interprétation et l'application du droit interne.

39. La lutte contre l'évasion fiscale par l'intermédiaire du droit interne implique l'application éventuelle des :

- a) règles anti-abus spécifiques de droit interne,
- b) règles générales anti-abus de droit interne, et
- c) règles jurisprudentielles et principes d'interprétation qui font partie du droit interne.

Ces approches de droit interne sont examinées de manière générale aux paragraphes 41 et 42 ci-dessous et séparément de façon plus détaillée aux paragraphes 56 à 72.

40. La lutte contre l'évasion fiscale par l'intermédiaire des conventions fiscales implique l'application éventuelle :

- a) des règles anti-abus spécifiques des convention fiscales,
- b) des règles générales anti-abus des conventions fiscales, et
- c) de l'interprétation des dispositions des conventions fiscales.

Ces approches liées aux conventions fiscales sont examinées de manière générale aux paragraphes 43 à 55 ci-dessous et séparément de façon plus détaillée aux paragraphes 73 à 81.

## **1. *Approches visant à prévenir l'utilisation inappropriée des conventions fiscales***

### *Lutter contre l'évasion fiscale au moyen des règles anti-abus et des doctrines judiciaires de droit interne*

41. Les règles législatives et jurisprudentielles anti-abus de droit interne peuvent être utilisées pour traiter les transactions et les montages visant à obtenir indûment les avantages des conventions. Ces règles peuvent aussi viser les situations dans lesquelles des transactions ou des montages sont utilisés dans le but d'abuser à la fois des lois internes et des conventions fiscales.

42. Pour ces raisons, les règles législatives et jurisprudentielles anti-abus de droit interne jouent un rôle important afin d'empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions. Toutefois, l'application de ces règles législatives et jurisprudentielles anti-abus de droit interne pose la question de conflits possibles avec les dispositions des conventions, notamment lorsque ces dernières sont utilisées pour abuser des règles du droit interne (en alléguant que les dispositions conventionnelles protègent le contribuable de l'application de certaines règles internes anti-abus). Ce problème est examiné ci-après par rapport aux règles législatives spécifiques anti-abus, aux règles législatives générales anti-abus et aux règles jurisprudentielles.

### *Lutter contre l'évasion fiscale au moyen des conventions fiscales*

43. Le paragraphe 9 de l'article 29 et les règles anti-abus spécifiques des conventions fiscales visent les transactions et montages visant à obtenir des avantages d'une convention fiscale dans des circonstances inappropriées. Lorsque, toutefois, une convention fiscale ne contient pas de telles règles, la question se pose de savoir si les avantages de la convention fiscale doivent être accordés lorsqu'ont été conclues des transactions qui constituent un abus des dispositions de cette convention.

44. De nombreux États répondent à cette question en tenant compte du fait que les impôts sont appliqués en vertu des dispositions de la législation interne, sous réserve des dispositions restrictives des conventions fiscales (et, dans certains cas exceptionnels, des dispositions de conventions fiscales qui élargissent le champ d'application du droit interne).

En conséquence, toute utilisation abusive des dispositions d'une convention fiscale peut aussi être considérée comme une utilisation abusive des dispositions de la législation nationale dans le cadre duquel l'impôt est appliqué. Pour ces États, la question consiste dès lors à savoir si les dispositions des conventions fiscales peuvent empêcher l'application des dispositions anti-abus de la législation nationale, ce qui renvoie à la question traitée aux paragraphes 60 à 69 ci-dessous. Comme ces paragraphes l'expliquent, en règle générale, il n'y aura pas de conflit entre ces dispositions et celles des conventions fiscales.

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

46. Selon ces deux approches, il est donc convenu que les États n'ont pas à octroyer les avantages d'une convention fiscale visant à éliminer les doubles impositions lorsque des montages qui représentent un recours abusif aux dispositions de cette convention ont été utilisés.

47. Toutefois, il est important de noter qu'on ne doit pas présumer à la légère qu'un contribuable recourt au type de transaction abusive évoqué précédemment. Un principe directeur est que les avantages d'une convention de double imposition ne doivent pas être accordés lorsqu'un des objets principaux de certaines transactions ou montages est d'obtenir une position fiscale plus avantageuse et lorsque l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes. Ce principe s'applique indépendamment des dispositions du paragraphe 9 de l'article 29, qui ne font que le confirmer.

48. Le principe directeur inclus au paragraphe 47 ci-dessus a été approuvé par l'OCDE et est reflété dans le paragraphe 61 des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (qui correspond au paragraphe 9.5 des commentaires sur l'article 1 de la version 2014 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE).

Les membres du Comité ont souscrit à ce principe lors de l'adoption de la version 2011 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies et ils continuent de souscrire à ce principe. Ils considèrent que cette présentation de ce qui constitue un abus des dispositions des conventions fiscales poursuit un objectif important, car elle tente d'équilibrer le besoin d'empêcher tout traitement abusif des conventions fiscales et la nécessité de veiller à ce que les pays respectent leurs obligations conventionnelles et offrent au contribuable une certitude juridique. Il est clair que les pays ne devraient pas pouvoir échapper à leurs obligations conventionnelles uniquement en faisant valoir que des transactions légitimes sont abusives et que des règles fiscales de droit interne qui affectent ces transactions contrairement aux dispositions d'une convention constituent des règles anti-abus.

49. En vertu du principe directeur présenté plus haut, deux éléments doivent donc être présents pour que certains montages ou transactions puissent être considérés comme constituant un abus des dispositions d'une convention fiscale :

- un objet principal de ces transactions ou montages était d'obtenir une position fiscale plus favorable ; et
- l'obtention de ce traitement plus favorable est contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes.

50. Ces deux éléments se retrouvent souvent, explicitement ou implicitement, dans les règles et doctrines générales anti-abus développées dans divers pays.

51. Afin de minimiser l'incertitude que peut provoquer l'application de cette approche, il est important que ce principe directeur soit appliqué sur la base d'une évaluation objective des faits et non pas uniquement sur la base de l'intention présumée des parties. Ainsi, pour déterminer si un objet principal de transactions ou de montages était d'obtenir des avantages fiscaux, il faudrait apporter une réponse objective, tenant compte de tous les faits et circonstances pertinents, à la question de savoir si, en l'absence de ces avantages fiscaux, un contribuable raisonnable se serait engagé dans les mêmes transactions ou montages.

52. L'application potentielle de ces principes ou du paragraphe 9 de l'article 29 n'exclut pas la nécessité d'inclure dans les conventions fiscales des dispositions spécifiques destinées à éviter des formes

particulières d'évasion fiscale. Lorsque des stratagèmes particuliers d'évasion ont été détectés ou que le recours à de tels stratagèmes pose des problèmes particuliers, il est souvent utile d'ajouter à la convention des dispositions visant directement la stratégie d'évasion en cause. Cela sera de même nécessaire lorsqu'un État qui adopte le point de vue décrit au paragraphe 44 ci-dessus estime que sa législation interne ne contient pas les règles ou principes anti-abus nécessaires pour répondre comme il convient à une telle stratégie.

53. Ainsi, certaines formes d'évasion fiscale ont déjà été expressément traitées dans la convention, par exemple au moyen de l'introduction du concept de « bénéficiaire effectif » (aux articles 10, 11, 12, 12A et 12B) et de dispositions particulières comme celles du paragraphe 2 de l'article 17 concernant les sociétés d'artistes.

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

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

#### *Règles législatives anti-abus spécifiques de droit interne*

56. Les autorités fiscales qui cherchent une réponse à l'utilisation inappropriée d'une convention fiscale peuvent examiner tout d'abord l'application des règles anti-abus spécifiques contenues dans leur législation fiscale interne.

57. Nombre de règles anti-abus présentes dans la législation des pays sont pertinentes à cet égard. Par exemple, les règles sur les sociétés étrangères contrôlées peuvent s'appliquer pour empêcher certains montages par lesquels des résidents utilisent de sociétés écrans ou des sociétés relais qui sont des résidents de pays avec lesquels des conventions fiscales ont été conclues ; les règles relatives à la sous-capitalisation ou au dépouillement des bénéfices peuvent limiter la déduction de paiements d'intérêts conduisant à une érosion de la base d'imposition au profit de résidents de pays avec lesquels une convention a été conclue ; les règles relatives aux prix de transfert (même si elles n'ont pas été conçues principalement comme des règles anti-abus) peuvent empêcher le transfert artificiel de revenus d'une entreprise résidente vers une entreprise qui est un résident d'un pays avec lequel une convention a été conclue ; les règles sur les taxes de sortie ou de départ peuvent permettre de lutter contre l'évasion fiscale sur les gains en capital liée à un changement de résidence avant la réalisation d'un gain de capital exonéré d'impôt en vertu d'une convention fiscale ; les règles sur le dépouillement de dividendes peuvent empêcher des contribuables d'échapper aux retenues à la source sur les dividendes au moyen de transactions destinées à transformer les dividendes en gains en capital exonérés d'impôt en vertu d'une convention fiscale, et les règles visant les mécanismes de relais peuvent empêcher certaines transactions destinées à éviter l'imposition au moyen de stratagèmes de relais.

58. Un problème courant qui découle de l'application de plusieurs de ces règles, de même que d'autres règles anti-abus spécifiques, aux montages impliquant l'utilisation de conventions fiscales est le conflit potentiel entre ces règles et les dispositions des conventions fiscales. Lorsque deux États contractants ont des points de vue différents sur la question de savoir si une règle anti-abus spécifique de droit interne adoptée par l'un de ces États est en conflit avec les dispositions de leur convention fiscale, la question peut être résolue par le biais de la procédure amiable en tenant compte des principes suivants.

59. En règle générale, lorsque l'application des dispositions du droit interne et celle des dispositions des conventions fiscales produisent des résultats contradictoires, il est prévu que les dispositions des conventions fiscales l'emportent. C'est là une conséquence logique du principe *pacta sunt servanda* » incorporé dans l'article 26 de la *Convention de*

*Vienne sur le droit des traités.* Ainsi, si l'application des règles anti-abus spécifiques du droit interne devait produire un résultat en termes de traitement fiscal non conforme aux dispositions d'une convention fiscale, cette application serait en contradiction avec les dispositions de la convention concernée et ces dernières devraient l'emporter au plan du droit international public.

60. Toutefois, comme expliqué ci-dessous, ces conflits seront souvent évités et chaque cas doit être analysé en fonction de ses circonstances propres.

61. Premièrement, une convention peut autoriser de manière spécifique l'application de certains types de règles internes anti-abus. Par exemple, l'article 9 de la convention autorise spécifiquement l'application des règles internes en matière de prix de transfert dans les circonstances définies par cet article. Par ailleurs, beaucoup de conventions contiennent des dispositions spécifiques qui précisent qu'il n'y a pas de conflit ou, si un conflit existe, permettent l'application des règles internes. Ce serait le cas, par exemple, d'une règle conventionnelle autorisant explicitement l'application de règles relatives à la sous-capitalisation ou de taxes de sortie ou, plus généralement, des règles anti-abus de droit interne d'un des États contractants ou des deux.

62. Deuxièmement, nombre de dispositions de la Convention dépendent de l'application du droit interne. C'est le cas, par exemple, de la détermination de la résidence d'une personne, de la détermination de ce qu'est un bien immobilier et de la détermination des circonstances dans lesquelles un revenu provenant de parts sociales peut être traité comme un dividende. Plus généralement, le paragraphe 2 de l'article 3 rend les règles internes pertinentes aux fins de la détermination de la signification des termes et des expressions qui ne sont pas définis dans la Convention. Dans bien des cas, dès lors, l'application des règles anti-abus spécifiques du droit interne ne produira pas de résultats contradictoires, mais aura une incidence sur la manière dont les dispositions de la convention sont appliquées. Ce serait le cas, par exemple, si une disposition du droit interne traitait les bénéfices réalisés par un actionnaire lorsqu'une société rachète certaines de ses actions comme des dividendes bien qu'un tel rachat puisse être considéré comme une aliénation aux fins du paragraphe 8 de l'article 13. Cependant, le paragraphe 28 des commentaires sur l'article 10 de la



version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 18 des commentaires sur l'article 10 du présent Modèle, reconnaît que ces bénéficiaires constitueront des dividendes aux fins de l'article 10 s'ils sont traités comme tels en droit interne.

63. Troisièmement, l'application des dispositions d'une convention fiscale dans un cas qui concerne une utilisation abusive de ces dispositions peut être refusée en vertu du paragraphe 9 de l'article 29 ou, dans le cas d'une convention qui ne contient pas ce paragraphe, en vertu des principes prévus aux paragraphes 79 à 81 ci-dessous. Dans un tel cas, il n'y aura pas de conflit avec les dispositions de la convention si les avantages de celle-ci sont refusés à la fois en vertu de l'interprétation de la convention et en vertu de règles anti-abus spécifiques de droit interne. Ces dernières règles sont toutefois souvent formulées en se référant à des faits objectifs, comme l'existence d'un certain niveau de détention d'actions ou un certain ratio endettement/fonds propres. Bien que cela facilite leur application et assure une plus grande certitude, cela peut parfois entraîner l'application de ces règles dans le cas de transactions qui ne constituent pas des abus de la convention. Dans ce cas, la convention ne permettra pas l'application de la règle interne dans la mesure où un tel conflit existe. Un exemple d'un tel cas serait celui où une règle du droit interne que l'État A a adoptée pour empêcher les changements temporaires de résidence à des fins fiscales prévoirait l'imposition d'une personne physique qui est un résident de l'État B pour les gains résultant de l'aliénation d'un bien situé dans un troisième État si cette personne physique était un résident de l'État A au moment où le bien a été acquis et était un résident de l'État A pendant au moins sept des dix années qui ont précédé l'aliénation. Dans ce cas, dans la mesure où le paragraphe 8 de l'article 13 empêcherait l'imposition de cette personne physique par l'État A au moment de l'aliénation du bien, la convention empêcherait l'application de cette règle interne, sauf si les avantages du paragraphe 8 de l'article 13 pourraient, dans ce cas précis, être refusés en vertu du paragraphe 9 de l'article 29 ou des principes énoncés aux paragraphes 79 à 81 ci-dessous.

64. Quatrièmement, l'application des dispositions des conventions fiscales peut être refusée en vertu de règles ou principes jurisprudentiels applicables à l'interprétation de la Convention (voir les paragraphes 68 à 72 et 79 à 81 ci-dessous). Dans ce cas, il n'y aura pas de conflit avec les dispositions de la convention si les avantages de

celle-ci sont refusés en vertu à la fois d'une interprétation appropriée de la convention et suite à l'application de règles anti-abus spécifiques de droit interne. Admettons, à titre d'exemple, que le droit interne de l'État A prévoit l'imposition des gains tirés de l'aliénation d'actions d'une société de cet État dans laquelle le cédant détient plus de 25 pour cent du capital s'il a été un résident de l'État A pendant au moins sept des dix années qui ont précédé l'aliénation. Au cours de l'année 2, une personne physique qui était un résident de l'État A pendant les dix années précédentes devient un résident de l'État B. Peu après, cette personne vend la totalité des actions d'une petite société qu'elle avait précédemment mise sur pied dans l'État A. Les faits révèlent toutefois que tous les éléments de la vente ont été finalisés au cours de l'année 1, qu'un « prêt » sans intérêt correspondant au prix de vente a été accordé par l'acheteur au vendeur à ce moment-là, que l'acheteur a annulé le prêt lorsque les actions lui ont été vendues au cours de l'année 2 et qu'il a exercé le contrôle de fait sur la société à partir de l'année 1. Bien que le gain résultant de la vente des actions puisse, dans un contexte différent, entrer dans le champ d'application du paragraphe 8 de l'article 13 de la convention conclue entre l'État A et l'État B (dans l'hypothèse où les dispositions de la convention correspondant au paragraphe 5 de l'article 13 du présent Modèle ne soient pas applicables), les circonstances du transfert des actions sont telles que l'aliénation au cours de l'année 2 est une transaction fictive, au sens donné à ce terme par les tribunaux de l'État A. Dans ce cas, dans la mesure où la doctrine de la transaction fictive élaborée par les tribunaux de l'État A n'entre pas en conflit avec les règles d'interprétation des traités, il sera possible d'appliquer cette doctrine lors de l'interprétation du paragraphe 8 de l'article 13 de la convention conclue entre l'État A et l'État B, ce qui permettra à l'État A d'imposer le gain en question au titre de sa règle de droit interne.

65. Les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) peuvent être analysées de la même façon. De nombreux pays ont adopté des dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées afin de traiter les problèmes liés au recours à des sociétés implantées à l'étranger. Même si la conception de ce type de législation varie considérablement selon les pays, un trait commun de ces règles, que l'on considère désormais à l'échelle internationale comme un instrument légitime pour protéger l'assiette fiscale nationale, est qu'elles

permettent à un État contractant d'imposer ses propres résidents sur des revenus attribuables à leurs participations dans certaines entités étrangères. Toutefois, on a parfois affirmé, en s'appuyant sur une certaine interprétation des dispositions de la convention comme celles du paragraphe 1 de l'article 7 ou du paragraphe 5 de l'article 10, que ce trait commun des législations sur les sociétés étrangères contrôlées était contraire à ces dispositions. Étant donné qu'un État impose ses propres résidents lorsqu'il applique ce type de législation, le paragraphe 3 de l'article 1 confirme que ce type de législation n'entre pas en conflit avec les conventions fiscales. La même conclusion doit être tirée dans le cas de conventions ne contenant pas une disposition similaire au paragraphe 3 de l'article 1 ; comme on l'explique au paragraphe 13 des commentaires sur l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 15 des commentaires sur l'article 7 du présent Modèle, ainsi qu'au paragraphe 16 des commentaires sur l'article 10 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'interprétation selon laquelle ces articles empêcheraient l'application des dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées n'est pas conforme au texte du paragraphe 1 de l'article 7 et du paragraphe 5 de l'article 10. De plus, elle ne résiste pas à la lecture de ces dispositions dans leur contexte. En conséquence, même si certains pays ont jugé utile de préciser expressément dans leurs conventions que leur législation relative aux sociétés étrangères contrôlées n'était pas contraire à la convention, une telle précision n'est pas nécessaire. Il est admis que la législation relative aux sociétés étrangères contrôlées qui suit cette approche n'est pas contraire aux dispositions de la convention.

### *Règles législatives générales anti-abus du droit interne*

66. De nombreux pays ont inclus dans leur droit interne une règle législative anti-abus d'application générale destinée à empêcher les opérations abusives auxquelles les règles spécifiques anti-abus et règles jurisprudentielles de ces pays ne font pas obstacle.

67. L'application de ces règles générales anti-abus soulève également la question d'un conflit possible avec les dispositions d'une convention fiscale. Toutefois, dans la grande majorité des cas, un tel conflit ne se produira pas. En premier lieu, ces conflits seront évités pour des raisons analogues à celles évoquées aux paragraphes 64 et 65

ci-dessus. En outre, lorsque les principaux aspects de ces règles internes respectent le principe directeur énoncé au paragraphe 47 ci-dessus et sont donc similaires aux principaux aspects du paragraphe 9 de l'article 29, qui incorpore ce principe directeur, il est évident qu'aucun conflit ne sera possible, puisque la règle générale interne en question s'appliquera dans les mêmes circonstances que celles qui conduiraient à refuser les avantages de la convention en vertu du paragraphe 9 de l'article 29 ou, dans le cas d'une convention qui ne contient pas ce paragraphe, en vertu du principe directeur prévu au paragraphe 47 ci-dessus. Cette conclusion est la même que celle exprimée par l'OCDE au paragraphe 77 des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

*Règles jurisprudentielles et principes d'interprétation qui font partie du droit interne*

68. Lorsqu'ils ont été appelés à interpréter la législation fiscale dans les affaires d'évasion fiscale, les tribunaux de nombreux pays ont élaboré un certain nombre de doctrines ou de principes d'interprétation permettant d'empêcher l'abus de la législation interne. Ceci inclut des doctrines jurisprudentielles comme celles de la transaction fictive, du critère de l'objet de l'activité d'entreprise, de la primauté du fond sur la forme, de la substance économique, de la transaction intermédiaire, de l'abus de droit et de la fraude à la loi. Ces doctrines et principes d'interprétation varient d'un pays à l'autre et évoluent au fil du temps en fonction des améliorations ou modifications issues de nouvelles décisions judiciaires.

69. Ces doctrines et principes constituent essentiellement des avis qui sont exprimés par les tribunaux sur la manière d'interpréter la législation fiscale et qui sont typiquement incorporés dans le droit fiscal interne.

70. Bien que l'interprétation des conventions fiscales soit régie par des règles générales qui ont été codifiées dans les articles 31 à 33 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*, ces règles générales n'empêchent pas l'application de doctrines et de principes similaires dans le cadre de l'interprétation des dispositions de conventions fiscales. Si, par exemple, les tribunaux d'un pays ont adopté une règle d'interprétation selon laquelle les dispositions fiscales internes doivent

s'appliquer sur la base de la substance économique de certaines transactions, rien n'empêche l'adoption d'une approche similaire en ce qui concerne l'application des dispositions d'une convention fiscale à des transactions similaires. C'est ce qu'illustre l'exemple au paragraphe 64 ci-dessus.

71. En règle générale et compte tenu du paragraphe 47, l'analyse précédente conduit donc à la conclusion qu'il n'y aura pas de conflit entre les conventions fiscales et les règles jurisprudentielles anti-abus ou les règles générales anti-abus du droit interne. Par exemple, dans la mesure où l'application d'une règle générale anti-abus du droit interne ou d'une règle jurisprudentielle comme celles de la primauté du fond sur la forme ou de la substance économique se traduit par une nouvelle caractérisation du revenu ou une redéfinition du contribuable qui est censé tirer ce revenu, les dispositions de la convention s'appliqueront en tenant compte de ces changements.

72. Bien que ces règles n'entrent pas en conflit avec les conventions fiscales, il est admis que les pays membres doivent observer scrupuleusement les obligations spécifiques inscrites dans les conventions fiscales visant à alléger la double imposition tant qu'il n'existe pas de preuve manifeste d'un usage abusif de ces conventions.

### *Règles anti-abus spécifiques des convention fiscales*

73. Des dispositions conventionnelles spécifiques peuvent contrer certaines formes d'utilisation abusive des conventions. Il existe déjà un certain nombre de telles dispositions dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies incluant notamment : la référence à l'agent qui dispose d'un stock de biens aux fins de livraison (alinéa *b*) du paragraphe 5 de l'article 5) ; la notion de « bénéficiaire effectif » (dans les articles 10, 11, 12, 12A et 12B) ; la règle « relations spéciales » applicable aux intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques et revenus provenant de services numériques automatisés (paragraphe 6 de l'article 11, paragraphe 6 de l'article 12, paragraphe 7 de l'article 12A et paragraphe 11 de l'article 12B) ; la règle de l'aliénation des actions de sociétés de biens immobiliers (paragraphe 4 de l'article 13), et la règle applicable aux « sociétés d'artiste » (paragraphe 2 de l'article 17). Un autre exemple d'une disposition concernant l'abus des conventions fiscales serait la version modifiée de la règle de force d'attraction

restreinte du paragraphe 1 de l'article 7 que l'on trouve dans certains conventions fiscales et qui ne s'applique qu'aux cas d'évasion fiscale.

74. Manifestement, ces règles anti-abus spécifiques des conventions fiscales donnent au contribuable davantage de certitude que des règles ou doctrines générales anti-abus. C'est ce qui est admis au paragraphe 47 ci-dessus et au paragraphe 62 des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, où l'on explique que ces règles peuvent utilement compléter les règles ou doctrines générales anti-abus.

75. Il ne faudrait toutefois pas sous-estimer le risque que l'on court à trop compter sur des règles anti-abus spécifiques de conventions fiscales pour contrer les stratagèmes d'évasion fiscale visant ces conventions. Tout d'abord, les règles anti-abus spécifiques sont souvent rédigées une fois qu'un stratagème d'évasion fiscale a été détecté. Ensuite, l'inclusion d'une disposition anti-abus spécifique dans un traité peut rendre plus difficile l'application de règles générales ou doctrines anti-abus à d'autres formes de traitement abusif des traités. Ajouter des règles anti-abus spécifiques à une convention fiscale pourrait à tort être interprété comme laissant entendre qu'une stratégie inacceptable d'évasion fiscale ressemblant, mais à quelques différences près, à une stratégie visée par une règle anti-abus spécifique comprise dans la convention est autorisée et échappe au champ d'application des règles générales anti-abus. Enfin, pour parer à des stratégies complexes d'évasion fiscale, des règles complexes pourront être nécessaires. Cela est en particulier le cas lorsque ces règles cherchent à aborder le problème par l'application de critères laissant peu de place à l'interprétation plutôt que par des critères plus souples comme les objectifs d'une transaction ou d'un montage. Pour ces raisons, si l'inclusion de règles anti-abus spécifiques dans les conventions fiscales est l'approche qui se prête le mieux à certaines situations, elle ne peut pas en elle-même offrir de solution complète aux abus de conventions fiscales.

### *Règles générales anti-abus des conventions fiscales*

76. La règle générale anti-abus du paragraphe 9 de l'article 29 a été ajoutée au Modèle de convention fiscale des Nations Unies dans le cadre des modifications apportées au Modèle en 2017. Ce paragraphe 9 vise à empêcher l'utilisation inappropriée des conventions fiscales en

refusant les avantages d'une convention fiscale lorsqu'un objectif principal d'une transaction ou d'un montage est d'obtenir ces avantages et que l'octroi de ces avantages serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la convention.

77. Comme il est expliqué au paragraphe 47 ci-dessus, le paragraphe 9 de l'article 29 est conforme au principe directeur pour l'octroi des avantages conventionnels et confirme ce principe. Ainsi, de nombreux pays sont en mesure de refuser des avantages conventionnels dans des cas abusifs sans qu'il soit nécessaire d'avoir dans leurs conventions fiscales une règle générale anti-abus semblable à celle du paragraphe 9 de l'article 29. Pour ce faire, ces pays peuvent appliquer une règle générale anti-abus figurant dans leur droit interne, des doctrines judiciaires ou des principes d'interprétation figurant dans leur droit interne ou ils peuvent interpréter les dispositions de leurs conventions fiscales afin de nier les avantages d'une convention dans des cas abusifs.

78. Certains pays peuvent ne pas être convaincus que leur législation interne et leur approche de l'interprétation des conventions fiscales leur permettraient de contrer de manière adéquate les utilisations inappropriées de leurs conventions fiscales. Ces pays pourraient envisager d'inclure une règle générale anti-abus, comme le paragraphe 9 de l'article 29, dans leurs conventions. Un pays qui souhaite inclure une règle générale anti-abus dans ses conventions peut devoir adapter le libellé de cette règle à ses propres circonstances, en particulier en ce qui concerne l'approche adoptée par ses tribunaux en matière d'évasion fiscale. En particulier, un pays qui a une règle générale anti-abus dans son droit interne devrait éviter, dans la mesure du possible, toute incompatibilité entre cette règle interne et la règle générale anti-abus incluse dans ses conventions.

### *Interprétation des dispositions des conventions fiscales*

79. Une autre approche qui a été utilisée pour combattre les utilisations inappropriées des conventions fiscales a été de considérer qu'il peut y avoir des abus de la convention elle-même et d'ignorer les transactions abusives en adoptant une interprétation correcte des dispositions conventionnelles qui tiennent compte de leur contexte, du but et de l'objet de la convention ainsi que de l'obligation d'interpréter ces

dispositions de bonne foi conformément à l'article 31 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*. Comme il a été expliqué au paragraphe 45 ci-dessus, un certain nombre de pays utilisent depuis longtemps un processus d'interprétation juridique pour combattre une utilisation abusive de leurs lois fiscales et il paraît tout à fait approprié d'interpréter les dispositions des conventions fiscales de la même façon afin d'en combattre l'utilisation abusive. Le principe directeur énoncé au paragraphe 47 ci-dessus s'applique aussi bien aux fins de l'interprétation des dispositions d'une convention dans le but d'empêcher un abus de cette convention qu'aux fins de déterminer si les dispositions d'une convention empêchent l'application de règles anti-abus spécifiques ou générales du droit interne.

80. Les paragraphes 47 à 49 ci-dessus donnent des indications sur ce qui devrait être considéré comme un abus d'une convention fiscale. Ces indications seraient évidemment pertinentes aux fins de l'application de l'approche mentionnée ci-dessus.

81. Dans le cadre des modifications apportées au Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 2017, le titre de ce Modèle de convention a été modifié de façon à y inclure une référence expresse à la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales en tant qu'objet de la convention. En outre, un nouveau préambule a été ajouté à la convention pour préciser que les États contractants n'entendent pas que les dispositions de la convention créent des possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale, y compris par des mécanismes de chalandage fiscal. Le chalandage fiscal n'est qu'un exemple d'utilisation abusive des conventions fiscales ; d'autres exemples figurent aux paragraphes 83 à 142 ci-dessous. Puisque le titre et le préambule font partie du contexte du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, ils devraient jouer un rôle important dans l'interprétation des dispositions de la convention afin d'empêcher l'abus des conventions fiscales.

## **2. Exemples d'utilisation inappropriée des conventions fiscales**

82. Les paragraphes suivants illustrent l'application des approches décrites ci-dessus dans divers cas concernant l'utilisation inappropriée de dispositions de conventions fiscales (ces exemples ne prétendent



toutefois pas préjuger du traitement juridique de ces transactions dans le droit interne ou en vertu des dispositions de conventions particulières).

*Double résidence et changement de résidence*

83. Il y a eu des cas où des contribuables ont changé de résidence fiscale principalement dans le but de bénéficier de conventions fiscales. En voici des exemples :

- *Exemple 1* : M. X est un résident de l'État A dans lequel il s'est constitué d'importants droits à pension. En vertu de la convention qui existe entre l'État A et l'État B, les pensions et autres rémunérations de même nature ne sont imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire. Juste avant de prendre sa retraite, M. X passe deux ans dans l'État B et en devient résident en vertu du droit interne de ce pays. M. X prend soin d'utiliser les dispositions du paragraphe 2 de l'article 4 pour s'assurer qu'il est résident de ce pays aux fins de la convention. Au cours de cette période, les droits à pension qu'il a acquis sont liquidés et lui sont payés sous la forme d'une somme forfaitaire, laquelle n'est pas imposable en vertu du droit interne de l'État B. M. X retourne alors dans l'État A.
- *Exemple 2* : La société X, résidente de l'État A, envisage de vendre des actions de sociétés qui sont aussi résidentes de l'État A. Pareille vente produirait un gain en capital qui serait imposable en vertu du droit interne de l'État A. Préalablement à la vente, la société X s'arrange pour que les réunions de son conseil d'administration aient lieu dans l'État B, pays qui n'impose pas les gains en capital sur les actions des sociétés et pour lequel le lieu où les administrateurs d'une société se réunissent est le facteur généralement déterminant de la résidence fiscale d'une société. La société X prétend qu'elle est devenue résidente de l'État B aux fins de la convention fiscale conclue entre les États A et B en application du paragraphe 3 de l'article 4 de cette convention qui, contrairement à la version actuelle du paragraphe 3 de l'article 4 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, utilise le critère du siège de direction effective comme règle pour déterminer la résidence conventionnelle d'une entité juridique qui est résidente des deux États

contractants. Elle vend alors des actions et fait valoir que les gains en capital ne sont pas imposables dans l'État A en application du paragraphe 8 de l'article 13 du traité (le paragraphe 5 de cet article ne s'appliquant pas puisque la société X ne possède pas de participation importante dans les sociétés en question).

- *Exemple 3* : Mme X, résidente de l'État A, possède toutes les actions d'une société qui est également résidente de l'État A. La valeur de ces actions a fortement augmenté au fil des ans. Les États A et B imposent, l'un comme l'autre, les gains en capital sur les actions ; cependant, le droit interne de l'État B dispose que les résidents qui ne sont pas domiciliés dans cet État ne sont imposés sur les revenus tirés de source étrangère que dans la mesure où ces revenus y sont en fait rapatriés ou envoyés. Dans la perspective de la vente de ces actions, Mme X va vivre pendant deux ans dans l'État B et y devient résidente, mais non domiciliée. Elle vend alors les actions et fait valoir que le gain en capital ne peut pas être imposé dans l'État A en application du paragraphe 8 de l'article 13 du traité (le traité en question ne contient pas de dispositions semblables au paragraphe 5 de l'article 13 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies).

84. En fonction des faits relatifs à un cas particulier, il pourrait être possible d'avancer qu'un changement de résidence qui vise avant tout à pouvoir bénéficier des avantages d'une convention fiscale constitue un abus de convention fiscale. Dans des cas semblables à ces trois exemples, cependant, il serait en général très difficile de trouver des faits montrant que le changement de résidence s'est fait principalement en vue de pouvoir bénéficier des avantages d'une convention fiscale, surtout lorsque le contribuable a un foyer d'habitation permanent ou est présent dans un autre État pendant de longues périodes. De nombreux pays ont donc constaté que des règles spécifiques sont la meilleure approche dans ces cas.

85. Certains de ces pays ont choisi comme approche d'inclure dans leurs conventions fiscales des dispositions autorisant un État dont un contribuable était précédemment résident à imposer certains types de revenus, comme des gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'une participation importante dans des sociétés ou un paiement sous forme de montant forfaitaire versé suite à la liquidation de droits à pension

acquis, lorsque ces revenus sont tirés durant une certaine période postérieure au changement de résidence. On en trouve un exemple au paragraphe 5 de l'article 13 de la convention fiscale signée en 2002 par les Pays-Bas et la Pologne, lequel est rédigé comme suit :

[traduction] Les dispositions du paragraphe 4 n'affectent pas le droit de chaque État contractant d'imposer, conformément à sa législation interne, le gain tiré de l'aliénation d'actions ou droits de jouissance dans une société dont le capital est entièrement ou partiellement réparti en actions et qui est, selon la législation de cet État, résidente de cet État, lorsque ce gain est tiré par une personne physique qui est résidente de l'autre État contractant et qui a été résidente du premier État pendant les dix années précédant l'aliénation des actions ou droits de jouissance.

86. Les pays ont également traité ces cas en utilisant les dispositions d'une taxe dite « de départ » ou « de sortie » selon lesquelles le changement de résidence déclenche la réalisation de certains types de revenus comme des gains en capital sur actions ou des droits de pension acquis. Dans la mesure où cet impôt est levé alors qu'une personne est encore un résident de l'État qui applique l'impôt et ne s'étend pas au revenu gagné après la cessation de la résidence, rien dans la convention, en particulier dans ses articles 13 et 18, ne s'oppose à l'application de cette forme d'imposition. Ainsi, les conventions fiscales n'empêchent pas l'application des règles fiscales internes selon lesquelles une personne est considérée comme ayant acquis un revenu de pension, ou comme ayant aliéné des biens à des fins d'imposition des gains en capital, immédiatement avant d'avoir cessé d'être un résident.

87. En outre, une interprétation correcte des dispositions des paragraphes 2 et 3 de l'article 4 sera peut-être utile dans le traitement de cas semblables à ces exemples. Des notions comme « centre des intérêts vitaux » et « siège de direction effective », qui était la règle de départage de résidence pour les personnes morales en vertu du paragraphe 3 de l'article 4 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies avant que cette règle ne soit modifiée en 2017, exigent l'existence d'un rapport étroit entre un contribuable et un pays. Le fait qu'un contribuable dispose d'un foyer d'habitation dans un pays où il séjourne fréquemment n'est pas assez pour considérer que ce pays est son centre des intérêts vitaux ; de même, le seul fait que le

conseil d'administration d'une société tient des réunions dans un pays ne suffit pas pour conclure que c'est là où la société a son siège de direction effective. Cependant, étant donné que de nombreux cas concernant la double résidence de personnes morales impliquent des montages abusifs, le paragraphe 3 de l'article 4, qui traite des cas de double résidence de personnes morales, a été remplacé en 2017 par une règle selon laquelle le règlement de la question de double résidence se fait par voie de procédure amiable.

88. L'exemple 3 illustre le risque d'évasion fiscale découlant d'un régime d'imposition sur la base des remises de fonds. Cette question est traitée au paragraphe 108 des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 144 ci-dessous.

### *Chalandage fiscal*

89. Le chalandage fiscal est une forme d'utilisation inappropriée des conventions fiscales qui concerne des montages par l'intermédiaire desquels des personnes qui n'ont pas droit aux avantages d'une convention fiscale font appel à d'autres personnes qui y ont droit pour bénéficier indirectement de ces avantages. Par exemple, une société qui est résidente d'un pays avec lequel une convention fiscale a été conclue agirait comme relais pour transférer des revenus économiquement acquis par une personne qui n'est pas résidente de ce pays pour bénéficier de manière inappropriée des avantages prévus par une convention fiscale. L'entité relais est habituellement une société, mais ce peut être aussi une société de personnes, une fiducie (*trust*) ou une entité analogue ayant droit aux avantages de la convention. Accorder les avantages d'une convention fiscale dans ces circonstances serait préjudiciable à l'État de la source du fait que ces avantages bénéficieraient à des personnes auxquelles ces avantages n'étaient pas destinés.

90. Un dispositif de chalandage fiscal peut prendre la forme d'un « relais direct » ou d'une stratégie de « tremplin », comme on le montre ci-dessous<sup>20</sup>.

---

20 Voir OCDE (1986), *Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais*, reproduit à la page R(6)-1 du volume II de la version 2017 complète du Modèle de convention fiscale de l'OCDE,

91. La société X, résidente de l'État A, reçoit des dividendes, intérêts ou redevances de la société Y, résidente de l'État B. La société X fait valoir qu'en vertu de la convention conclue entre les États A et B elle a droit à une exonération totale ou partielle de la retenue à la source nationale que prévoit la législation fiscale de l'État B. La société X est la propriété exclusive d'un résident de l'État tiers C qui n'a pas droit aux avantages de la convention conclue entre les États A et B. La société X a été créée en vue de bénéficier des avantages de la convention conclue entre les États A et B et c'est à ces fins que les actifs et droits donnant lieu aux dividendes, intérêts ou redevances lui ont été transférés. Le revenu est exempté d'impôt dans l'État A, par exemple, dans le cas de dividendes, en vertu d'un régime de participation prévu par la législation interne de l'État A ou en vertu de la convention conclue entre les États A et B. Dans ce cas, la société X constitue un relais direct de son actionnaire qui est un résident de l'État C.

92. La structure de base d'une stratégie de tremplin est semblable. Dans ce cas, cependant, le revenu de la société X est pleinement imposable dans l'État A et, afin d'éliminer l'impôt qui serait payable dans ce pays, la société X paie des intérêts, commissions, rémunérations et autres frais déductibles élevés à une seconde société relais apparentée, la société Z, résidente de l'État D. Ces paiements, qui sont déductibles dans l'État A, sont exonérés d'impôt dans l'État D en vertu d'un régime fiscal spécial en vigueur dans cet État<sup>21</sup>. L'actionnaire, qui est un résident de l'État C, cherche par conséquent à pouvoir bénéficier des avantages de la convention fiscale conclue entre les États A et B en utilisant la société X comme intermédiaire.

93. Pour répondre à de telles situations, les autorités fiscales ont fait appel aux diverses approches décrites dans les sections précédentes.

94. Par exemple, certains pays ont inclus des règles anti-abus spécifiques dans leur droit interne. On en a un exemple dans les règlements des États-Unis traitant des stratagèmes de financement. Aux fins de ces

---

disponible à [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete\\_0faf9b6c-fr#page1983](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_0faf9b6c-fr#page1983), consulté le 30 septembre 2021, au paragraphe 4, page R(6)-4.

21 Ibid.

directives, un stratagème de financement est une série de transactions par lesquelles l'entité qui finance avance des capitaux ou d'autres biens à l'entité financée, l'argent ou autres biens passant par une ou plusieurs entités intermédiaires. Une entité intermédiaire sera considérée comme relais et sa participation au stratagème financier sera ignorée par les autorités fiscales dans les conditions suivantes : i) l'impôt est réduit en raison de l'existence d'un intermédiaire ; ii) il y a un plan d'évasion fiscale ; et iii) il est établi que l'intermédiaire n'aurait pas pris part à la transaction s'il n'avait pas été lié à l'entité qui finance. Dans ces cas, les revenus correspondants seront redéfinis en fonction de leur nature.

95. D'autres pays ont abordé la question du chalandage fiscal par l'interprétation des dispositions des conventions fiscales. D'après un décret du Conseil fédéral suisse de 1962, qui est applicable aux conventions fiscales de la Suisse avec des pays qui, en vertu des conventions fiscales pertinentes, accordent un allègement de l'impôt qui serait par ailleurs retenu à la source par ces pays, il est jugé abusif de revendiquer pareil allègement fiscal si, du fait de cette revendication, une part substantielle de l'allègement fiscal devait profiter à des personnes non admises à bénéficier de la convention fiscale en cause. L'attribution d'un allègement fiscal est jugée inappropriée : (a) si les conditions applicables de la convention fiscale (résidence, bénéficiaire effectif, assujettissement à l'impôt, etc.) ne sont pas remplies ; et (b) si cela constitue un abus. Les mesures que les autorités fiscales suisses peuvent prendre si elles considèrent qu'un allègement fiscal a été revendiqué de façon inappropriée comprennent ce qui suit : (a) refuser de certifier une demande d'allègement ; (b) refuser de transmettre la demande ; (c) révoquer une certification déjà donnée ; (d) recouvrer l'impôt qui aurait dû être retenu à la source pour le compte de l'État de la source, dans la mesure où l'allègement fiscal a été revendiqué abusivement ; et (e) informer les autorités fiscales de l'État de la source qu'un allègement fiscal a été revendiqué de façon inappropriée.

96. D'autres pays ont fait appel à leurs règles législatives générales anti-abus ou à leurs doctrines judiciaires pour régler les cas de chalandage fiscal. Comme on l'a déjà indiqué, toutefois, les règles législatives générales anti-abus et les doctrines judiciaires sont généralement le plus efficaces quand il est clair que les transactions ont pour but de contourner l'objet et le but des dispositions de la convention fiscale.

97. On peut aussi, dans une certaine mesure, traiter la question du chalandage fiscal par l'application des règles anti-abus que contiennent déjà la plupart des conventions fiscales, comme le critère de « bénéficiaire effectif ».

98. Certains pays considèrent toutefois que le meilleur moyen de traiter la question du chalandage fiscal est d'inclure à cette fin dans leurs conventions fiscales des règles anti-abus traitant spécifiquement de cette question, telles les règles des paragraphes 1 à 7 de l'article 29, ou la règle générale anti-abus du paragraphe 9 de l'article 29. Ces règles ont été ajoutées au Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 2017.

99. Les pays qui examinent les diverses approches pour faire face au chalandage fiscal devraient tenir compte de leur capacité à administrer ces approches. Pour de nombreux pays en développement, il peut être difficile d'appliquer des règles très détaillées qui exigent l'accès à des renseignements considérables sur les entités étrangères. Ces pays pourraient considérer qu'une approche plus limitée, qui a pour effet de refuser les avantages de la convention lorsqu'un des objets principaux d'une transaction était d'obtenir ces avantages, pourrait être plus adaptée à leur propre situation. Cela correspond à la règle générale anti-abus du paragraphe 9 de l'article 29.

100. Cependant, s'il est décidé de ne pas inclure les dispositions du paragraphe 9 de l'article 29 dans une convention bilatérale, il pourrait être plus adapté d'adopter une approche plus limitée consistant à ne pas accorder les avantages prévus dans des articles spécifiques de la convention lorsqu'un des objets principaux d'une transaction est d'obtenir ces avantages. Les principaux articles concernés seraient les articles 10, 11, 12, 12A, 12B et 21 ; la disposition devrait être légèrement modifiée comme indiqué ci-dessous pour tenir compte du type spécifique de revenu visé par chacun de ces articles :

*Dans le cas des articles 10, 11, 12 et 21 :*

Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas si le but principal, ou l'un des buts principaux, de toute personne reliée à la création ou à la cession des [article 10 : « actions ou autres droits » ; article 11 : « créances » ; articles 12 et 21 : « droits »] au titre desquels les [article 10 : « dividendes » ; article 11 : « intérêts » ; articles 12 : « redevances » et article 21 « revenus »] sont

payé[e]s était de tirer avantage du présent article par voie de cette création ou cession.

*Dans le cas des articles 12A et 12B :*

Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas si le but principal, ou l'un des buts principaux, de toute personne reliée à la prestation de services au titre desquels [article 12A : « les rémunérations pour services techniques sont payées » ; article 12B : « les paiements sous-jacents à des revenus provenant de services numériques automatisés sont effectués »] était de tirer avantage du présent article par voie de cette prestation de services.

101. Un nouveau préambule qui indique expressément que la convention n'est pas destinée à créer des opportunités d'évasion fiscale, y compris par des mécanismes de chalandage fiscal, a été ajouté à la convention en 2017. En outre, le titre de la Convention a été modifié pour prévoir que les objets de la convention incluent la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales. Ces changements devraient contribuer de façon importante à ce que les dispositions de la convention soient interprétées et appliquées de manière à empêcher les stratégies de chalandage fiscal.

*Cas triangulaires*

102. En matière de conventions fiscales, l'expression « cas triangulaires » concerne l'application de conventions fiscales dans des cas où trois États interviennent. Un cas triangulaire typique qui peut constituer une utilisation abusive d'une convention fiscale est un cas dans lequel :

- des dividendes, intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés sont obtenus de l'État S par un résident de l'État R, un pays qui applique la méthode d'exemption ;
- ces revenus sont imputables à un établissement stable établi dans l'État P, pays à juridiction fiscale faible dans lequel ces revenus ne seront pas imposés<sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> Voir OCDE (1992), *Cas triangulaires*, reproduit à la page R(11)-I du volume II de la version complète 2017 du Modèle de convention fiscale



103. En vertu de la convention fiscale État R–État S, l'État S doit appliquer les avantages de la convention à ces revenus parce qu'ils sont obtenus par un résident de l'État R, même s'ils ne sont pas imposés dans cet État en raison de la méthode d'exemption appliquée par cet État.

104. Le paragraphe 8 de l'article 29 a été ajouté au Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 2017 pour traiter de tels cas triangulaires. En vertu de cette disposition, les avantages de la convention ne sont pas accordés si l'impôt perçu sur les revenus par l'État dans lequel est situé l'établissement stable est inférieur à 60 pour cent de l'impôt qui aurait été perçu par l'État de résidence si les revenus avaient été reçus directement par un résident de cet État et n'étaient pas imputables à un établissement stable situé dans un État tiers (voir les paragraphes 161 à 168 des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 33 des commentaires sur l'article 29 du présent Modèle).

105. Si des dispositions similaires ne sont pas systématiquement incluses dans les conventions conclues par l'État de la source de tels dividendes, intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés avec les pays qui appliquent la méthode d'exemption, il existe un risque que les actifs concernés seront transférés, ou les services concernés seront fournis, par des entreprises associées qui sont des résidents de pays qui n'ont pas ce type de disposition dans leur convention avec l'État de la source.

*Attribution de bénéfices ou de revenus à une personne ou entité donnée*

106. Un contribuable peut conclure des transactions ou s'arranger pour que des revenus qui lui reviendraient normalement aillent à une personne ou entité qui lui est liée en vue de bénéficier de dispositions d'une convention fiscale auxquelles il lui serait autrement impossible de prétendre. Certaines manières d'y arriver (comme le chalandage fiscal et l'utilisation d'établissements stables dans des pays où les

---

de l'OCDE, disponible à [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete\\_0faf9b6c-fr#page2121](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_0faf9b6c-fr#page2121), consulté le 30 septembre 2021.

impôts sont faibles) ont déjà été examinées. D'autres stratégies de transfert de revenus sont analysées ci-dessous.

*i) Prix de transfert qui ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence*

107. Il est depuis longtemps reconnu qu'il est possible d'effectuer des transferts de bénéfices entre entreprises associées par l'utilisation de prix qui ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence et la législation fiscale de la plupart des pays comprend maintenant des règles relatives aux prix de transfert s'appliquant à de tels cas. Ces règles sont autorisées aux termes de l'article 9 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies et du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Il s'agit là, toutefois, d'un domaine complexe, comme en témoigne l'abondance d'orientations fournies par l'OCDE<sup>23</sup> et par le Comité<sup>24</sup> concernant la manière dont ces règles devraient opérer.

*ii) Sous-capitalisation*

108. Dans presque tous les pays, les intérêts sont une dépense déductible alors que les dividendes, étant une distribution de bénéfices, ne le sont pas. Une société étrangère qui veut apporter des ressources financières à une filiale dont elle détient tout le capital peut donc juger utile, pour des raisons fiscales, à le faire par un prêt plutôt que par l'émission d'actions, compte tenu du total de l'impôt payable sur les intérêts payés par la filiale. Une filiale peut donc voir la quasi-totalité de ses besoins financiers assurée par des prêts plutôt que par capital-actions, pratique connue sous l'appellation de « sous-capitalisation », ou peut réclamer des déductions d'intérêts qui soient excessives par rapport à ses bénéfices, pratique connue sous l'appellation de « dépouillement de bénéfices ».

23 OCDE (2017), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, OECD Publishing, Paris, disponible à <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-fr>, consulté le 30 septembre 2021.

24 Nations Unies, *Manuel pratique sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement (2021)*, Nations Unies, New York, 2021.

109. Selon le rapport de l'OCDE sur *La sous-capitalisation*<sup>25</sup>, les pays ont développé des approches différentes pour régler ce problème. Ces approches peuvent être divisées entre celles qui s'appuient sur l'application de règles générales anti-abus ou du principe de pleine concurrence et celles qui impliquent l'utilisation de ratios d'endettement fixes ou de ratios intérêts-bénéfices.

110. La première catégorie renvoie à des règles qui demandent un examen des faits et circonstances relatifs à chaque cas afin de voir si la vraie nature du financement est celle d'un endettement ou de l'émission d'actions. Ces règles peuvent être mis en œuvre au moyen de règles législatives spécifiques, de règles générales anti-abus, de doctrines judiciaires ou par l'application d'une législation en matière de prix de transfert fondée sur le principe de pleine concurrence.

111. L'approche par ratio d'endettement fixe est généralement mise en œuvre au moyen de règles législatives anti-abus spécifiques ; selon cette approche, si le ratio d'endettement total ou le ratio intérêts-bénéfices d'une société dépasse un ratio prédéterminé, les intérêts sur l'excédent d'endettement ou les intérêts qui excèdent un certain pourcentage des bénéfices pourront être considérés comme ne donnant pas droit à déduction, ou ne donnant droit qu'à une déduction future, ou être considérés comme des dividendes.

112. Dans la mesure où la règle sur la sous-capitalisation ou sur le dépouillement de bénéfices d'un pays s'appliquerait au paiement d'intérêts à des non-résidents mais non à des paiements semblables qui seraient faits à des résidents, il pourrait y avoir violation du paragraphe 4 de l'article 24, qui dispose que « les intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques, revenus provenant de services numériques automatisés et autres montants payés par une entreprise d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont déductibles, pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés

---

25 Voir OCDE (1986), *La sous-capitalisation*, reproduit à la page R(4)-1 du volume II de la version complète 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, disponible à [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete\\_0faf9b6c-fr#page1903](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_0faf9b6c-fr#page1903), consulté le 30 septembre 2021.

à un résident du premier État ». Il y a toutefois une exception à cette règle touchant l'application du paragraphe 1 de l'article 9 pour ce qui concerne les ajustements de prix de transfert. C'est pourquoi, comme il est indiqué au paragraphe 74 des commentaires sur l'article 24 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 2 des commentaires sur l'article 24 du présent Modèle :

74. Le paragraphe 4 n'interdit pas au pays de l'emprunteur d'appliquer ses réglementations nationales sur la sous-capitalisation, dans la mesure où celles-ci sont compatibles avec le paragraphe 1 de l'article 9 ou le paragraphe 6 de l'article 11. Toutefois, si ce régime résulte de réglementations qui ne sont pas compatibles avec lesdits articles et qui ne s'appliquent qu'à des créanciers non-résidents (à l'exclusion des créanciers résidents), l'application de ce régime est interdite par le paragraphe 4.

113. Le paragraphe 3 des commentaires sur l'article 9 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 6 des commentaires sur l'article 9 du présent Modèle, précise que le paragraphe 1 de l'article 9 autorise l'application de règles internes sur la sous-capitalisation pour autant que leur effet soit d'assimiler les bénéficiaires de l'emprunteur à un montant correspondant aux bénéficiaires qui auraient été réalisés en situation de pleine concurrence. Bien que cela serait généralement le cas de règles de sous-capitalisation fondées sur le principe de pleine concurrence, un pays ayant adopté des règles de sous-capitalisation fondées sur l'approche du ratio d'endettement fixe trouverait en général difficile d'établir que sa règle de sous-capitalisation, qui ne se rapporte pas à ce que des parties indépendantes auraient fait, répond à cette exigence.

114. Pour cette raison, les pays qui ont adopté des règles de sous-capitalisation fondées sur l'approche du ratio d'endettement fixe s'estiment souvent dans l'obligation d'inclure dans leurs conventions fiscales des dispositions qui autorisent expressément l'application de ces règles. Par exemple, l'article 13 du protocole relatif à la convention fiscale entre la France et l'Estonie dispose ce qui suit :

Les dispositions de la présente Convention n'empêchent en rien la France d'appliquer les dispositions de l'article 212 de son code général des impôts relatives à la sous-capitalisation ou d'autres dispositions analogues qui amèneraient ou remplaceraient celles de cet article.

*iii) L'utilisation de sociétés écrans*

115. On peut utiliser des sociétés écrans établies dans des pays à fiscalité faible dans le but de détourner des revenus vers un pays où ces revenus seront soumis à un impôt substantiellement inférieur à ce qu'il aurait été si les revenus avaient été réalisés directement par les actionnaires de cette société.

116. Diverses approches ont été appliquées pour contrecarrer de tels stratagèmes. Par exemple, une société qui n'est qu'une coquille vide, sans employés et sans activité économique appréciable, pourrait, dans certains pays, être ignorée par le fisc en application de règles générales ou de doctrines judiciaires anti-abus. On pourrait peut-être aussi considérer qu'une société écran effectivement gérée par des actionnaires qui sont résidents d'un autre État a sa résidence ou un établissement stable dans cet État. La première approche est décrite aux paragraphes 66 à 72 ci-dessus. La deuxième approche est décrite aux paragraphes 54 et 55 ci-dessus.

117. Ces approches pourraient toutefois se révéler inopérantes en cas de montages concernant des sociétés dont une part appréciable de la gestion et de l'activité économique est exercée dans les pays où elles ont été établies. Une des approches les plus efficaces à cet égard consiste à inclure dans la législation interne des dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées. Même si on a parfois suggéré que ce type de législation pourrait porter atteinte à certains articles des conventions fiscales, le Comité considère que tel ne serait pas le cas de règles typiques de sociétés étrangères contrôlées, comme on l'indique au paragraphe 65 ci-dessus.

*iv) Tantièmes et rémunérations du personnel de direction*

118. D'après l'article 16 (Tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau), les tantièmes des administrateurs et les rémunérations des dirigeants occupant des postes de haut niveau d'une société sont imposables dans l'État de la résidence de la société quel que soit l'endroit où les services de ces administrateurs et de ce personnel sont assurés. On pourrait utiliser un mécanisme de partage de la rémunération pour réduire les impôts qui seraient payables dans cet État conformément à cet article. Supposons, par exemple, que la

société A, résidente de l'État A, ait deux filiales, les sociétés B et C, qui sont des résidentes, respectivement, des États X et Y. D, un résident de l'État X, est un administrateur et dirigeant de haut niveau de la filiale B. L'État X perçoit un impôt sur le revenu à des taux progressifs pouvant aller jusqu'à 50 pour cent. L'État Y a un système d'impôt sur le revenu semblable, mais à un taux très bas. Les pays X et Y ont conclu une convention fiscale prévoyant que l'État X applique la méthode de l'exemption aux revenus qui peuvent être imposés dans l'État Y. Afin de réduire la charge fiscale de D, la société A peut le nommer administrateur et dirigeant de haut niveau de la société C et s'arranger pour que la majeure partie de sa rémunération soit attribuée à ces fonctions.

119. Le paragraphe 1 de l'article 16 s'applique aux tantièmes qu'une personne reçoit « en sa qualité » d'administrateur d'une société et le paragraphe 2 s'applique aux traitements, salaires et autres rémunérations qu'une personne reçoit « en sa qualité » de dirigeant occupant un poste de haut niveau d'une société. Ainsi, outre le fait que pareil arrangement pourrait probablement être combattu en invoquant des règles générales ou doctrines judiciaires anti-abus, il pourrait aussi être attaqué sur la base d'une analyse appropriée des services fournis par D à chaque société de laquelle il reçoit ses revenus, ainsi que par une analyse des tantièmes et rémunérations payés à d'autres administrateurs et dirigeants de haut niveau de la société C afin de voir dans quelle mesure on peut, en toute logique, considérer les tantièmes et rémunérations reçus de cette société par D comme provenant d'activités exercées comme administrateur ou dirigeant de haut niveau de cette société.

v) *Imputation d'intérêts à une entité exonérée d'impôts ou à une entité publique*

120. Selon le paragraphe 12 des commentaires sur l'article 11, les pays peuvent, lors de négociations bilatérales, convenir d'inclure dans leurs conventions fiscales une exonération concernant les catégories d'intérêts suivantes<sup>26</sup> :

---

26 De nombreuses conventions fiscales exonèrent aussi d'une imposition à la source les intérêts payés à des institutions financières et les intérêts relatifs aux ventes à crédit (voir les paragraphes 12 et 13 des commentaires sur l'article 11).

- intérêts versés à des gouvernements ou organismes publics ;
- intérêts garantis par des gouvernements ou organismes publics ;
- intérêts payés à des banques centrales ;
- intérêts payés à des banques ou autres institutions financières ;
- intérêts payés sur des prêts à long terme ;
- intérêts payés sur des prêts pour financer du matériel spécial ou des travaux publics ;
- intérêts payés sur d'autres types d'investissement approuvés par l'État (financement d'exportations, par exemple).

121. Lorsqu'une convention fiscale contient une ou plusieurs de ces dispositions, il peut être possible à une partie qui a droit à une telle exonération de conclure des prêts consécutifs avec d'autres parties qui n'y ont pas droit ou, lorsqu'un contrat prévoit le paiement d'intérêts et d'autres types de revenu qui ne seraient pas exonérés d'impôt (comme les redevances), d'imputer une plus grande part du montant global au paiement des intérêts. De tels arrangements constitueraient un usage inapproprié de ces exonérations.

122. Bien qu'on pourrait faire valoir qu'une solution facile serait d'éviter d'inclure de telles exonérations dans une convention fiscale, leur inclusion obéit à des considérations de politique générale qui se justifient, notamment parce que l'imposition à la source de paiements bruts d'intérêt aura souvent l'effet d'un droit de douane dont la charge est supportée par l'emprunteur. En outre, dès qu'un pays a convenu d'inclure de telles exonérations dans l'une de ses conventions fiscales, il lui devient difficile d'éviter d'accorder les mêmes exonérations lors de la négociation de conventions fiscales avec d'autres pays semblables.

123. Beaucoup des approches évoquées ci-dessus à propos du chalandage fiscal sont également applicables aux mécanismes de prêts consécutifs visant à obtenir ces exonérations. En outre, les cas dans lesquels la contrepartie versée dans le cadre d'un contrat mixte a été abusivement imputée à des paiements d'intérêts peuvent être attaqués en vertu des règles anti-abus spécifiques de droit interne applicables en la matière, des règles générales ou doctrines anti-abus de droit interne ou d'une interprétation correcte des dispositions des conventions fiscales applicables. Lorsque le montant de la contrepartie totale est

réparti entre parties liées, le paragraphe 6 de l'article 11 et le paragraphe 1 de l'article 9 sont également applicables pour s'assurer que le bénéfice de l'exonération prévue par la convention ne s'applique qu'au montant approprié d'intérêts. Enfin, certains pays ont inclus dans leurs conventions fiscales des règles spécifiques anti-abus pour contre-carrer les prêts consécutifs. On en trouve un exemple au paragraphe *b*) de l'article 7 du protocole relatif à la convention fiscale signée en 2002 par l'Australie et le Mexique :

Les dispositions de [...] paragraphe [2 de l'article 11] ne s'appliquent pas aux intérêts tirés de prêts consécutifs. En pareil cas, les intérêts sont imposables conformément au droit interne de l'État d'où ils proviennent.

#### *Location internationale de main-d'œuvre*

124. Les commentaires sur l'article 15 reprennent la partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE qui traite, entre autres choses, des montages connus sous l'appellation de « location internationale de main-d'œuvre ». Il s'agit de cas où une entreprise locale qui souhaite engager un employé étranger pour une courte période conclut un arrangement avec un intermédiaire non-résident qui joue le rôle d'employeur formel. L'employé semble ainsi répondre aux trois conditions, énoncées au paragraphe 2 de l'article 15, qui doivent être remplies pour obtenir l'exonération fiscale dans l'État où l'emploi sera exercé. Les commentaires relatifs à l'article 15 indiquent comment traiter ces situations, reconnaissant que les règles et doctrines judiciaires anti-abus de droit interne, ainsi qu'une lecture appropriée de la convention, offrent des approches pour lutter contre de tels stratagèmes.

#### *Artistes du spectacle et athlètes*

125. Un certain nombre d'anciennes conventions fiscales ne contiennent pas le paragraphe 2 de l'article 17 (Artistes du spectacle et athlètes), qui concerne l'emploi de sociétés dites « sociétés d'artiste ». Afin de contourner l'application éventuelle de dispositions fondées sur le paragraphe 1 de cet article, les résidents de pays qui ont conclu de telles conventions fiscales peuvent être tentés de faire en sorte que les revenus, ou une partie des revenus, tirés de leurs activités d'artistes du spectacle ou d'athlètes soient versés à une société créée dans ce but.



126. Comme il est indiqué à l'alinéa c) du paragraphe 11 des commentaires sur l'article 17 de la version 2010 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 2 des commentaires sur l'article 17 du présent Modèle, il est possible de contrer de tels arrangements par des dispositions du droit interne attribuant ces revenus aux artistes du spectacle ou athlètes :

[...] Le troisième cas concerne certains procédés d'évasion fiscale lorsque la rémunération due pour la prestation fournie par un artiste ou par un sportif n'est pas versée à lui-même mais à un tiers, par exemple à ce qu'on appelle une société d'artiste, de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'État où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif pour la prestation de ses services, ni comme bénéfice de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable. Certains pays font abstraction de tels dispositifs dans leur législation nationale et considèrent les revenus comme réalisés par l'artiste ou le sportif : lorsque c'est le cas, le paragraphe 1 leur permet d'imposer les revenus tirés d'activités exercées sur leur territoire [...].

127. Les arrangements abusifs impliquant des sociétés d'artiste pourraient également être ignorés en vertu des dispositions du paragraphe 9 de l'article 29 et, comme il est expliqué au paragraphe 11.2 des commentaires sur l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 2 des commentaires sur l'article 17 du présent Modèle, en vertu des règles générales ou des doctrines judiciaires anti-abus d'un pays.

128. Enfin, en ce qui concerne la règle anti-abus du paragraphe 2 de l'article 17, les administrations fiscales devraient noter que la règle s'applique que la société d'artiste soit ou non un résident du même pays que celui dont l'artiste du spectacle ou l'athlète est un résident. Cette précision figure au paragraphe 11.1 des commentaires sur l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 2 des commentaires sur l'article 17 du présent Modèle :

11.1 L'application du paragraphe 2 ne se limite pas aux situations dans lesquelles l'artiste du spectacle ou le sportif et l'autre personne à laquelle les revenus sont attribués, par exemple une société de promotion d'artistes ou de sportifs, sont tous deux résidents d'un même État

contractant. Ce paragraphe autorise l'État dans lequel sont exercées les activités d'un artiste du spectacle ou d'un sportif à imposer les revenus tirés de ces activités et attribués à une autre personne, quelles que soient les autres dispositions de la Convention qui seraient autrement applicables. Ainsi, nonobstant les dispositions de l'article 7, ce paragraphe autorise cet État à imposer les revenus tirés par une société de promotion d'artistes ou de sportifs résidente dans l'autre État contractant, même lorsque l'artiste ou le sportif concerné n'est pas lui-même résident de cet autre État. De la même façon, lorsque les revenus d'un artiste résident de l'un des États contractants sont attribués à une personne, par exemple une société de promotion d'artistes ou de sportifs, qui est résidente d'un État tiers avec lequel l'État de la source ne possède pas de convention fiscale, rien n'empêchera cet État contractant d'imposer cette personne conformément à sa législation nationale.

*Transactions qui modifient la classification des revenus aux fins des conventions fiscales*

129. Les articles 6 à 21 attribuent les droits d'imposition selon des façons qui varient en fonction de la nature des revenus. La classification d'un élément particulier de revenu aux fins de ces règles repose sur une combinaison du droit interne et de définitions données dans les conventions fiscales. Comme les contribuables déterminent le contenu des contrats sur lesquels repose en général la classification aux fins du droit interne et des dispositions des conventions fiscales, ils peuvent, dans certains cas, être tentés de modifier cette classification afin d'obtenir des avantages conventionnels qui n'étaient pas prévus.

130. Les paragraphes suivants donnent quelques exemples de stratégies qui visent à modifier la classification des revenus prévue par les conventions fiscales. On pourra, selon les circonstances, s'y opposer par l'application des dispositions du paragraphe 9 de l'article 29, de règles anti-abus spécifiques incluses dans le droit interne ou dans les convention fiscales, ou de règles générales ou de doctrines judiciaires anti-abus. Une question pratique, toutefois, se posera souvent du fait qu'il sera difficile, dans certains de ces cas, de découvrir et d'établir le lien entre diverses transactions conclues dans le but de modifier la classification prévue par les conventions fiscales.

*(i) Conversion de dividendes en intérêts*

131. La conversion de dividendes en intérêts sera avantageuse dans le cas d'une convention fiscale qui prévoit l'imposition à la source des dividendes mais non des paiements d'intérêts. Supposons que X, résident de l'État R, possède toutes les actions de la société A, qui est résidente de l'État S. En prévision du paiement d'un important dividende, X s'arrange pour créer une société-holding B, laquelle sera aussi résidente de l'État S ; X est le seul actionnaire de la société B. X vend alors les actions de la société A à la société B en échange de billets porteurs d'intérêt (l'État R et l'État S autorisent ce transfert sans paiement d'impôts). Le paiement d'intérêts de la société B à X deviendra possible grâce au paiement de dividendes par la société A à la société B, qui échappera à l'impôt dans l'État S en vertu d'un régime de participation ou d'un régime semblable ou en raison de la déduction des intérêts payés sur les billets remis à X ; X recevra ainsi indirectement le dividende payé par la société A sous la forme de paiements d'intérêt sur les billets émis par la société B et évitera une imposition à la source dans l'État S.

*(ii) Affectation des éléments constitutifs du prix dans le cadre d'un contrat mixte*

132. Un contrat mixte couvre différentes prestations, comme la fourniture de biens, de services, de savoir-faire et la concession du droit d'utilisation de biens incorporels. Ces différentes prestations génèrent différents types de revenus aux fins d'une convention fiscale. Dans de nombreux cas, la façon dont le prix total est réparti entre les diverses prestations importera peu à l'acquéreur et le fournisseur pourra de ce fait désirer attribuer, dans le contrat en question, une part disproportionnée du prix total aux éléments de revenus qui seront exonérés d'impôt dans l'État de la source. Par exemple, un contrat de franchisage peut concerner le transfert d'un stock de marchandises à vendre, la fourniture de divers services, la concession d'un savoir-faire et le paiement de redevances pour l'utilisation de la propriété intellectuelle du franchiseur (marque déposée et nom commercial, par exemple). Dans la mesure où le franchiseur non-résident n'a pas d'établissement stable dans l'État de la résidence du franchiseé, l'article 7 ne permet pas à cet État d'imposer les bénéfices d'entreprise imputables à la vente du stock de marchandises mais l'article 12 autorise l'imposition des redevances et paiements pour le savoir-faire et l'article 12A autorise l'imposition des rémunérations

pour services techniques. Comme tous ces paiements seraient normalement déductibles pour le franchisé, celui-ci peut être indifférent quant à la manière dont le prix total est réparti. Le contrat pourra donc être rédigé de manière à majorer le prix de vente du stock de marchandises et à minorer les redevances et les rémunérations pour services techniques.

133. Comme les parties au contrat sont indépendantes, la législation relative aux prix de transfert et l'article 9 de la convention ne s'appliqueraient pas normalement à ces transactions. Les pays en développement pourront être particulièrement vulnérables face à de telles transactions étant donné que les droits de douane, qui auraient normalement eu pour effet de rendre moins avantageuse l'attribution d'un prix excessif à la vente de marchandises, baissent progressivement et qu'il est souvent difficile, même aux administrations fiscales les plus avancées, de déterminer la valeur réelle des biens incorporels.

*(iii) Conversion de redevances en gains en capital*

134. Un non-résident qui est propriétaire des droits d'auteur pour un ouvrage littéraire désire accorder à un résident de l'État S le droit de traduire et reproduire cet ouvrage dans ce pays contre paiement de redevances calculées sur la base des ventes de l'ouvrage une fois traduit. Au lieu de concéder le droit d'utiliser le droit d'auteur au résident, le non-résident conclut un accord « de vente » aux termes duquel tous les droits relatifs à la traduction de cet ouvrage sont cédés par le non-résident et acquis par le résident. Le prix retenu pour cette « vente » est un pourcentage du total des ventes de l'ouvrage traduit. Le contrat dispose en outre que le non-résident aura la possibilité de récupérer ces droits au bout d'une période de cinq ans.

135. Certains pays ont modifié la définition de « redevances » pour traiter expressément ce type de cas. Par exemple, l'alinéa *a*) du paragraphe 3 de l'article 12 de la convention entre les États-Unis et l'Inde dispose que :

Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne :

- a)* les rémunérations de toute nature pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur [...] y compris les gains provenant de l'aliénation d'un tel droit ou bien dans la mesure où ces gains dépendent de la productivité,

de l'utilisation ou de l'aliénation subséquente de ce droit ou bien [...].

(iv) *Utilisation de transactions sur produits dérivés*

136. Les transactions sur produits dérivés permettent aux contribuables de bénéficier des effets économiques de certaines transactions financières sous une forme juridique différente. Par exemple, selon les dispositions d'une convention fiscale et du droit interne de chaque pays, un contribuable peut bénéficier des avantages d'une convention fiscale, comme d'une imposition à la source nulle ou réduite, quand il se trouve en fait dans la même situation économique qu'un étranger qui achète des actions d'une société locale. Supposons, par exemple, qu'une société X, résidente de l'État A, veuille faire un gros investissement de portefeuille dans les actions d'une société qui est un résident dans l'État B, alors que la société Y, qui est un résident dans l'État B, veut acquérir des obligations émises par le gouvernement de l'État A. Afin d'éviter les paiements transfrontaliers, qui susciteraient des retenues à la source, la société X peut acquérir les obligations émises dans son pays à la place de la société Y et la société Y peut acquérir les actions de la société résidente dans son pays que la société X voulait acquérir. Les sociétés X et Y concluraient alors un accord de swap aux termes duquel elles conviendraient de se faire des paiements de swap fondés sur la différence entre les dividendes et les flux d'intérêts qu'elles reçoivent chaque année ; elles concluraient également des contrats à terme, s'engageant à s'acheter l'une à l'autre les actions et obligations à une date ultérieure. Par ces transactions, les contribuables auraient traduit la position économique d'investissements transfrontaliers en actions et obligations sans courir le risque d'être imposés à la source (sauf dans la mesure où les paiements de swap, qui ne représenteraient que la différence entre les flux de dividendes et d'intérêts, seraient imposables conformément à l'article 21 et à la législation interne de chaque pays).

*Transactions visant à contourner les seuils stipulés dans les conventions fiscales*

137. Les dispositions des conventions fiscales utilisent parfois des seuils pour déterminer les droits d'imposition d'un pays. Le taux réduit d'imposition à la source sur les dividendes stipulé à l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10, qui ne s'applique que si le bénéficiaire

effectif des dividendes est une société qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes, constitue un exemple d'un tel seuil.

138. Les contribuables peuvent utiliser des montages afin de bénéficier des avantages de telles dispositions dans des circonstances inappropriées. Par exemple, un actionnaire non-résident pourrait, dans la perspective du paiement d'un dividende, s'arranger pour faire transférer temporairement ses actions à une société résidente ou à une société non résidente entre les mains de laquelle ces dividendes seraient exonérés d'impôt ou imposés à un taux inférieur. Un tel transfert pourrait être structuré de telle manière que la valeur du dividende attendu serait transformée en gain en capital exonéré d'impôt dans l'État de la source. Bien que le paragraphe 2 de l'article 10 ait été modifié en 2017 pour y ajouter l'exigence d'une période de détention de 365 jours, tant que la société à laquelle les actions sont transférées détient plus de 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes pendant 365 jours ou plus, le bénéfice du taux inférieur prévu à l'alinéa *a*) du paragraphe 2 de l'article 10 pourrait être réclamé. Le paragraphe 9 de l'article 29 pourrait être utilisé pour traiter de tels montages lorsque l'un des objets principaux du transfert temporaire de la propriété des actions est d'obtenir des avantages en vertu d'une convention fiscale. Voici d'autres exemples d'arrangements destinés à contourner divers seuils figurant dans la convention.

*Limite de temps pour la constitution de certains établissements stables*

139. Le paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies comprend une règle selon laquelle, dans certaines circonstances, une entreprise étrangère qui fournit des services sur le territoire d'un État pendant plus de 183 jours est considéré comme y ayant un établissement stable. Les contribuables pourront être tentés de contourner cette disposition en partageant un seul projet entre entreprises associées de façon à ce qu'aucune de ces entreprises ne fournisse des services dans cet État pendant plus de 183 jours. Les paragraphes 26<sup>27</sup> et 27 des commentaires sur l'article 5 traitent de ces montages.

---

27 Voir en particulier le paragraphe 52 des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité dans ce paragraphe.

*Seuils d'imposition à la source des gains en capital réalisés sur des actions*

140. Le paragraphe 4 de l'article 13 autorise un État à imposer les gains en capital réalisés sur les actions d'une société (et sur les participations similaires dans certaines autres entités) lorsque, à tout moment au cours des 365 jours précédant l'aliénation de ces actions ou participations, celles-ci tirent plus de 50 pour cent de leur valeur, directement ou indirectement, de biens immobiliers situés dans cet État. Cette période de 365 jours, au cours de laquelle il faut déterminer si ces actions ou participations tirent plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers, a été ajoutée au paragraphe 4 de l'article 13 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 2017.

141. Avant l'ajout de cette condition, on aurait pu tenter de contourner cette disposition en diluant le pourcentage de la valeur des actions ou participations tiré de biens immobiliers situés dans un État donné en prévision de l'aliénation de ces actions ou participations. Dans le cas d'une société, cela pouvait se faire par une injection appréciable de capitaux dans la société en échange d'obligations ou d'actions privilégiées dont les conditions prévoyaient que ces obligations ou actions seraient rachetées peu après la cession des actions ou participations.

142. Lorsqu'une convention fiscale ne contient pas le critère des 365 jours prévu au paragraphe 4 de l'article 13 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies et que les faits établissent que des actifs ont été transférés à une entité en vue de prévenir l'application de ce paragraphe à une cession future d'actions ou de participations dans cette entité, les dispositions du paragraphe 9 de l'article 29 ou les règles générales ou doctrines judiciaires anti-abus d'un pays peuvent alors être applicables. Certains pays, toutefois, pourront souhaiter indiquer expressément dans leurs conventions fiscales que le paragraphe 4 sera applicable dans ces circonstances. Cela pourrait se faire en adjoignant à l'article 13 une disposition libellée en ces termes :

Aux fins du paragraphe 4, les actifs qui ont été transférés à une société, une société de personnes, une fiducie (*trust*) ou une succession principalement pour éviter l'application de ce paragraphe ne sont pas pris en compte dans la détermination de la valeur globale de tous les actifs que possède cette entité.

## **Limitation des avantages accordés par les conventions à l'égard du revenu bénéficiant de certaines caractéristiques du système fiscal d'un autre État**

143. Comme il est indiqué au paragraphe 15.2 de l'introduction de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 20 de l'introduction du présent Modèle :

... on part du principe que, lorsqu'un État accepte des dispositions conventionnelles qui restreignent son droit d'imposer des éléments de revenu, il le fait généralement en considérant que ces éléments de revenu sont imposables dans l'autre État. Lorsque, dans un État, l'impôt sur le revenu est faible ou inexistant, les autres États devraient examiner s'il existe des risques de double imposition qui, en eux-mêmes, justifieraient une convention fiscale. Les États devraient aussi examiner s'il existe des éléments du système fiscal d'un autre État qui pourraient accroître le risque de non-imposition, ce qui peut inclure des avantages fiscaux qui sont cantonnés de façon à ne pas affecter l'économie de cet État.

144. Le Comité considère par conséquent que la partie suivante des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est pertinente en ce qui concerne le Modèle de convention fiscale de Nations Unies (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

83. Un État peut considérer que certaines caractéristiques du système fiscal d'un autre État ne sont pas suffisantes pour empêcher la conclusion d'une convention fiscale, mais peut souhaiter empêcher l'application de cette convention à un revenu qui est soumis à un impôt faible ou inexistant en raison de ces caractéristiques. Lorsque les caractéristiques pertinentes du système fiscal de l'autre État sont connues au moment où la convention est négociée, il est possible de rédiger des dispositions qui empêchent explicitement l'octroi des avantages de la Convention au revenu bénéficiant de ces caractéristiques (voir, par exemple, le paragraphe 108 [*des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessous*]).



84. Il se peut néanmoins que de telles caractéristiques soient introduites dans le système fiscal d'un partenaire conventionnel après la conclusion d'une convention fiscale, ou soient connues une fois que cette convention est entrée en vigueur. Aussi, lorsqu'il conclut une convention fiscale, un État contractant peut s'inquiéter du risque que le système fiscal d'un partenaire conventionnel comporte des caractéristiques dont il n'a alors pas connaissance ou que de telles caractéristiques soient par la suite intégrées dans le système fiscal de ce partenaire. Les dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées (voir le paragraphe [57] ci-dessus) et d'autres approches évoquées dans la section [...] sur l'« *Utilisation inappropriée des conventions fiscales* » des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle] peuvent aider à gérer certaines de ces caractéristiques ; comme néanmoins les difficultés générées par ces caractéristiques résultent de la conception de la législation fiscale de partenaires conventionnels et non de stratégies d'évasion fiscale élaborées par des contribuables ou par leurs conseillers, les États contractants peuvent souhaiter résoudre ces difficultés au moyen de dispositions conventionnelles spécifiques. La section suivante contient des exemples de dispositions qui pourraient être adoptées à cette fin.

### **Dispositions relatives aux régimes fiscaux spéciaux**

85. Des dispositions pourraient être incluses dans une convention fiscale en vue de refuser l'application de dispositions spécifiques d'une convention à un revenu qui bénéficie de régimes remplissant les critères de la définition générale de « régimes fiscaux spéciaux ». Par exemple, les avantages prévus par les dispositions des articles 11[,], 12[,], 12A et 12B] pourraient être refusés s'agissant d'intérêts[,], de redevances[,], de rémunérations pour services techniques et de revenus provenant de services numériques automatisés] provenant d'une personne liée si ces intérêts[,], redevances[,], rémunérations pour services techniques et revenus provenant de services numériques automatisés, selon le cas] ont bénéficié, dans l'État de résidence de leur bénéficiaire effectif, d'un tel régime fiscal spécial ; cela pourrait se faire par l'ajout aux articles 11[,], 12[,], 12A et 12B] d'une disposition analogue à celle ci-dessous (qui pourrait être adaptée aux circonstances propres aux États contractants ou de façon à être intégrée dans d'autres articles de la Convention) :

Nonobstant les dispositions [(dans le cas de l'article 11 :) des paragraphes 1 et 2 mais sous réserve des dispositions du paragraphe 4] [(dans le cas de l'article 12 :) [des] paragraphe[s] 1 [et 2]

mais sous réserve des dispositions du paragraphe [4] [(dans le cas de l'article 12A) : des paragraphes 1 et 2 mais sous réserve des dispositions du paragraphe 4] [dans le cas de l'article 12B: des paragraphes 1, 2 et 3 mais sous réserve des dispositions du paragraphe 8] du présent article, les [intérêts] [redevances] [rémunérations pour services techniques] [revenus provenant de services numériques automatisés] provenant d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant qui est lié au payeur sont imposables dans le premier État contractant conformément à son droit interne si ce résident bénéficie d'un régime fiscal spécial couvrant les [intérêts] [redevances] [rémunérations pour services techniques] [revenus provenant de services numériques automatisés] dans l'État dont il est résident.

Aux fins de la disposition ci-dessus, la référence à un résident qui est « lié » au payeur doit être interprétée conformément à la définition de « personne liée » qui se trouve [à l'alinéa (d) du] paragraphe 7 de l'article 29 [du présent Modèle]. Comme indiqué au paragraphe 127 [des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 26 des commentaires sur l'article 29 du présent Modèle], [...] il serait logique d'inclure cette définition au paragraphe 1 de l'article 3, qui comprend les définitions qui s'appliquent à l'ensemble de la Convention. Toutefois, certains États peuvent préférer remplacer la référence à un résident qui est « lié » au payeur par une référence à un résident « étroitement lié » au payeur, la principale différence étant que, contrairement à la définition de « personne liée », la définition de personne « étroitement liée » que l'on trouve au paragraphe [9] de l'article 5 ne s'applique pas lorsqu'une personne possède directement ou indirectement exactement 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des participations dans une autre personne (si la définition de « étroitement liée » est utilisée aux fins de la disposition ci-dessus, il serait logique d'inclure cette définition dans le paragraphe 1 de l'article 3).

86. La disposition ci-dessus devrait être complétée par une définition de ce qui constitue un « régime fiscal spécial » et cette définition pourrait être rédigée comme suit et ajoutée à la liste des définitions générales figurant au paragraphe 1 de l'article 3 :

l'expression « régime fiscal spécial » désigne toute loi, tout règlement ou toute pratique administrative d'un État contractant qui a trait à un impôt décrit à l'article 2 et qui remplit l'ensemble des conditions ci-dessous :

- (i) ce régime aboutit à un ou plusieurs des résultats suivants :
  - A) un taux préférentiel d'imposition des intérêts, des redevances[, *des rémunérations pour services techniques, des revenus provenant de services numériques automatisés*] ou d'une combinaison [*de ceux-ci*] par rapport au revenu tiré de ventes de biens ou de services [*autres que des services techniques ou services numériques automatisés*];
  - B) une réduction permanente de la base d'imposition au titre des intérêts, des redevances[, *des rémunérations pour services techniques, des revenus provenant de services numériques automatisés*] ou d'une combinaison [*de ceux-ci*], sans réduction comparable au titre du revenu tiré de ventes de biens ou de services [*autres que des services techniques ou services numériques automatisés*], en autorisant :
    - 1) une exclusion des recettes brutes ;
    - 2) une déduction sans un paiement ou une obligation de paiement correspondant ;
    - 3) une déduction au titre de dividendes payés ou dus ; ou
    - 4) une imposition non conforme aux principes de l'article 7 ou de l'article 9 ; ou
  - C) un taux préférentiel d'imposition ou une réduction permanente de la base d'imposition décrite aux sous-divisiones 1), 2), 3) ou 4) de la clause B) de cet alinéa portant sur la quasi-totalité du revenu d'une société ou sur la quasi-totalité de son revenu de source étrangère, s'agissant de sociétés qui n'exercent pas activement une activité d'entreprise dans cet État contractant ;
- (ii) dans le cas d'un taux préférentiel d'imposition ou d'une réduction permanente de la base d'imposition de redevances[, *de rémunérations pour services techniques ou de revenus provenant de services numériques automatisés*], ce régime ne conditionne pas ces avantages
  - A) à l'importance des activités de recherche et de développement qui sont exercées sur le territoire de l'État contractant ; ou

- B) aux dépenses (excluant toute dépense relative aux activités sous-traitées à une personne liée ou à des coûts d'acquisition) que la personne qui bénéficie des avantages engage pour les fins d'activités réelles de recherche et de développement ;
- (iii) il est généralement prévu que ce régime produise un taux d'imposition inférieur au moins élevé des deux taux suivants :
  - A) [taux à déterminer bilatéralement] ; ou
  - B) 60 pour cent du taux général d'imposition des sociétés en vigueur dans l'autre État contractant ;
- (iv) ce régime ne s'applique pas principalement aux :
  - A) fonds de pension reconnus ;
  - B) organisations qui sont établies ou maintenues exclusivement à des fins religieuses, scientifiques, artistiques, culturelles, éducatives ou de bienfaisance ;
  - C) personnes dont l'imposition se traduit par un niveau d'imposition unique à la charge de la personne ou de ses actionnaires (reportable d'un an au maximum), qui détiennent un portefeuille diversifié de titres, qui sont soumises aux règles de protection des investisseurs dans l'État contractant et dont les participations sont principalement commercialisées auprès de petits porteurs ; ou
  - D) personnes dont l'imposition se traduit par un niveau d'imposition unique à la charge de la personne ou de ses actionnaires (reportable d'un an au maximum) et qui détiennent principalement des biens immobiliers ; et
- (v) après consultation du premier État contractant, l'autre État contractant a informé cet État par voie diplomatique que ce régime remplit les conditions exposées aux sous-alinéas (i) à (iv) de cet alinéa.

Aucune loi, aucun règlement ou aucune pratique administrative ne doit être considéré comme un régime fiscal spécial avant l'expiration d'un délai de 30 jours après la date à laquelle l'autre État contractant émet un avis public écrit indiquant que ce régime remplit les conditions exposées aux sous-alinéas (i) à (iv) de cet alinéa.

87. La définition ci-dessus de l'expression « régime fiscal spécial » s'applique à toute législation, à tout règlement ou à toute pratique administrative (y compris une décision préalable) qui existe avant la signature de la convention ou qui prend effet après la signature de la convention, et qui satisfait à l'ensemble des cinq conditions suivantes.

88. En vertu de la première condition, décrite au sous-alinéa (i) de la définition, le régime doit aboutir à un ou plusieurs des résultats suivants :

- A. un taux préférentiel d'imposition des intérêts, des redevances, *des rémunérations pour services techniques, des revenus provenant de services numériques automatisés*] ou d'une combinaison *[de ceux-ci]* par rapport au revenu tiré de ventes de biens ou de services *[autres que des services techniques ou services numériques automatisés]* ;
- B. certaines réductions permanentes de la base d'imposition au titre des intérêts, des redevances, *des rémunérations pour services techniques, des revenus provenant de services numériques automatisés*] ou d'une combinaison *[de ceux-ci]*, sans réduction comparable au titre du revenu tiré de ventes de biens ou de services *[autres que des services techniques ou services numériques automatisés]* ; ou
- C. un taux préférentiel d'imposition ou une réduction permanente de la base d'imposition applicable à la quasi-totalité du revenu ou à la quasi-totalité du revenu de source étrangère de sociétés qui n'exercent pas activement une activité d'entreprise dans cet État contractant. Cette partie de la définition vise à identifier les régimes qui, de manière générale, imposent le revenu mobile à des conditions plus favorables que le revenu non mobile.

89. Comme la clause A) le prévoit, la condition du sous-alinéa (i) est remplie si un régime accorde un taux préférentiel d'imposition des intérêts, des redevances, *des rémunérations pour services techniques, des revenus provenant de services numériques automatisés*] ou d'une combinaison *[de ceux-ci]*, par rapport au revenu tiré de ventes de biens ou de services *[autres que des services techniques ou services numériques automatisés]*. Par exemple, un régime qui applique un taux préférentiel d'imposition aux redevances perçues par des sociétés résidentes, mais qui n'accorde pas ce taux préférentiel au revenu tiré de ventes de biens ou de services, remplirait cette condition. En outre, un régime qui accorde un taux préférentiel d'imposition à

toutes les catégories de revenu, alors que dans les faits ce taux est principalement appliqué aux intérêts, aux redevances[, *aux rémunérations pour services techniques, aux revenus provenant de services numériques automatisés*] ou à une combinaison [*de ceux-ci*] satisfierait au critère du sous-alinéa (i) malgré le fait que le traitement préférentiel n'est pas explicitement limité à ces catégories de revenu. Par exemple, la pratique administrative d'une autorité fiscale consistant à émettre de façon régulière des décisions préalables qui accordent un taux préférentiel d'imposition aux sociétés qui déclarent percevoir principalement des revenus sous la forme d'intérêts (comme une société de financement de groupe) satisfierait au critère du sous-alinéa (i) même si, d'un point de vue technique, ces décisions appliquent ce taux préférentiel à toutes les formes de revenu.

90. De même, comme la clause B) le stipule, la condition du sous-alinéa (i) est remplie si un régime accorde une réduction permanente de la base d'imposition au titre des intérêts, des redevances[, *des rémunérations pour services techniques, des revenus provenant de services numériques automatisés*] ou d'une combinaison [*de ceux-ci*], et ne l'accorde pas au titre du revenu tiré de ventes de biens ou de services [*autres que les services techniques ou les services numériques automatisés*], par un ou plusieurs des moyens suivants : une exclusion des recettes brutes (telle qu'une réduction forfaitaire automatique du montant des redevances intégré dans le revenu, alors que cette réduction n'est pas applicable au revenu tiré de la vente de biens ou de services) ; une déduction sans paiement ou sans obligation de paiement correspondant ; une déduction au titre de dividendes payés ou dus ; ou une imposition non conforme aux principes de l'article 7 ou 9 de la Convention. Un exemple de régime fiscal qui aboutit à une imposition non conforme aux principes de l'article 9 serait un régime en vertu duquel aucun revenu d'intérêt ne serait imputé au titre d'un billet de trésorerie ne portant pas d'intérêt qui est détenu par une société résidente d'un État contractant et qui est émis par une entreprise associée qui est résidente de l'autre État contractant.

91. Des différences temporelles ne peuvent pas entraîner à elles seules une réduction permanente de la base d'imposition d'un État. Par exemple, le fait qu'un pays donné ne taxe les intérêts qu'au moment où ils sont effectivement payés, plutôt qu'au moment où ils sont économiquement dus, n'est pas considéré être un régime qui octroie une réduction permanente de la base d'imposition, parce que cette règle équivaut à une différence temporelle ordinaire. Toutefois, un régime qui aboutit à un report excessif sur une période de plusieurs années

peut être considéré comme réduisant de façon permanente la base d'imposition, parce qu'une telle règle constitue, sur le fond, une différence permanente affectant l'assiette du pays d'imposition.

92. Par ailleurs, comme la clause C) l'indique, la condition du sous-alinéa (i) est remplie si un régime accorde un taux préférentiel d'imposition ou une réduction permanente de la base d'imposition (telle que décrite ci-dessus) portant sur la quasi-totalité du revenu ou sur la quasi-totalité du revenu de source étrangère de sociétés qui n'exercent pas activement une activité d'entreprise dans l'État contractant. Par exemple, les régimes qui accordent des taux préférentiels d'imposition au seul revenu de sociétés de financement de groupe ou de sociétés holdings rempliraient généralement le critère visé au sous-alinéa (i).

93. Un régime qui prévoit un traitement fiscal préférentiel généralement applicable à toutes les formes de revenu (et notamment au revenu tiré de la vente de biens et de services) dans tous les secteurs d'activité ne satisferait pas au critère du sous-alinéa (i). Des exemples de dispositions généralement applicables qui ne satisferaient pas au critère visé au sous-alinéa (i) incluent les régimes qui autorisent les déductions forfaitaires, l'amortissement accéléré, la consolidation fiscale au titre de l'impôt des sociétés, la déduction des dividendes perçus, le report de pertes et les crédits d'impôts étrangers.

94. La deuxième condition, décrite au sous-alinéa (ii) de la définition, s'applique uniquement aux redevances[ *rémunérations pour services techniques, revenus provenant de services numériques automatisés ou combinaison de ceux-ci*] et est remplie si un régime ne conditionne pas les avantages à l'importance des activités de recherche et de développement qui sont exercées sur le territoire de l'État contractant ou aux dépenses (excluant toute dépense relative aux activités sous-traitées à une personne liée ou à des coûts d'acquisition) que la personne qui bénéficie des avantages engage pour les fins d'activités réelles de recherche et de développement. Le sous-alinéa (ii) vise à garantir que des redevances [*et rémunérations similaires*] couvertes par un régime applicable aux brevets ou aux innovations peuvent prétendre aux avantages prévus par une convention uniquement si ce régime remplit l'une ou l'autre de ces conditions. Certains États peuvent toutefois préférer que les exceptions du sous-alinéa (ii) soit limitées aux seuls cas où un régime ne conditionne pas les avantages à l'importance des activités de recherche et de développement qui sont exercées sur le territoire de l'État contractant. Les États qui partagent cette approche peuvent préférer rédiger le sous-alinéa (ii) comme suit :

- (ii) dans le cas d'un taux préférentiel d'imposition ou d'une réduction permanente de la base d'imposition de redevances[ *rémunérations pour services techniques, revenus provenant de services numériques automatisés ou combinaison de ceux-ci*], ce régime ne conditionne pas ces avantages à l'importance des activités de recherche et de développement qui sont exercées sur le territoire de l'État contractant ;

Selon les deux versions du sous-alinéa (ii), les régimes de redevances qui ont été examinés par le Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables et qui n'ont pas été jugés comme étant « effectivement dommageables » ne satisferaient généralement pas au critère du sous-alinéa (ii) et, dans ce cas, ne seraient donc pas considérés comme des régimes fiscaux spéciaux.

95. Selon la troisième condition, décrite au sous-alinéa (iii) de la définition, il est généralement prévu que le régime produise un taux d'imposition inférieur au moins élevé des deux taux suivants : un taux qui serait convenu bilatéralement entre les États contractants et 60 pour cent du taux général d'imposition des sociétés en vigueur dans l'État contractant qui considère que le régime de l'autre État est potentiellement un « régime fiscal spécial ».

96. Les États peuvent juger utile de préciser la référence au « taux d'imposition » pour les fins du sous-alinéa (iii) en incluant ce qui suit dans un instrument qui reflète l'interprétation convenue de la convention :

Sauf disposition contraire ci-dessous, le taux d'imposition doit être déterminé en suivant les principes de calcul de l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés de l'État contractant qui a mis en œuvre le régime en question. Aussi, dans le cas d'un régime qui prévoit uniquement un taux préférentiel d'imposition, le taux d'imposition généralement prévu sera ce taux préférentiel. Dans le cas d'un régime qui prévoit uniquement une réduction permanente de l'assiette, le taux d'imposition correspondra au taux nominal de l'impôt sur les sociétés généralement applicable dans l'État contractant aux sociétés soumises au régime en question diminué du produit de ce taux et du pourcentage de réduction de l'assiette (l'assiette de référence étant déterminée selon les principes de l'État contractant, mais sans tenir compte d'éventuelles réductions permanentes de l'assiette décrites à la clause B) du sous-alinéa (i) que le régime est censé offrir. Par exemple, un régime qui accorde généralement une réduction



permanente de 20 pour cent de l'assiette de l'impôt sur les sociétés aurait un taux d'imposition égal au taux nominal de l'impôt sur les sociétés en vigueur, minoré de 20 pour cent de ce taux nominal. Dans le cas d'un régime qui accorde à la fois un taux d'imposition préférentiel et une réduction permanente de l'assiette, le taux d'imposition serait basé sur le taux préférentiel minoré du produit de ce taux et du pourcentage de réduction de l'assiette.

97. Le paragraphe précédent permet de préciser que le taux d'imposition doit être déterminé en suivant les principes de calcul de l'impôt sur les sociétés de l'État contractant qui a mis en œuvre le régime en question. Aussi, dans le cas d'un régime qui prévoit uniquement un taux d'imposition préférentiel, le taux d'imposition généralement escompté en vertu du régime sera ce taux préférentiel. S'agissant d'un régime qui prévoit uniquement une réduction permanente de l'assiette, le taux d'imposition correspondra au taux nominal de l'impôt sur les bénéfices des sociétés généralement applicable dans l'État contractant aux sociétés soumises au régime en question diminué du produit de ce taux et du pourcentage de réduction de l'assiette (l'assiette de référence étant déterminée selon les principes de l'État contractant, mais sans tenir compte d'éventuelles réductions permanentes de l'assiette décrites à la clause B) du sous-alinéa (i) de la définition) que le régime est censé offrir. Par exemple, un régime qui accorde généralement une réduction permanente de 20 pour cent de l'assiette de l'impôt sur les sociétés aurait un taux d'imposition égal au taux nominal de l'impôt sur les sociétés en vigueur, minoré de 20 pour cent de ce taux nominal. Par conséquent, si le taux nominal de l'impôt sur les sociétés en vigueur dans un État contractant est de 25 pour cent, le taux d'imposition qui résulterait de ce régime serait de 20 pour cent ( $25 - (25 \times 0.20)$ ). S'agissant d'un régime qui accorde à la fois un taux d'imposition préférentiel et une réduction permanente de l'assiette, le taux d'imposition serait basé sur le taux préférentiel minoré du produit de ce taux et du pourcentage de réduction de l'assiette.

98. La quatrième condition, décrite au sous-alinéa (iv) de la définition, dispose qu'un régime ne doit pas être considéré comme un régime fiscal spécial s'il s'applique principalement aux fonds de pension reconnus ou à des organisations qui sont établies ou maintenues exclusivement à des fins religieuses, scientifiques, artistiques, culturelles, éducatives ou de bienfaisance. En vertu du sous-alinéa (iv), un régime ne doit pas non plus être considéré comme un régime fiscal spécial s'il s'applique principalement aux personnes dont l'imposition

se traduit par un niveau d'imposition unique à la charge de la personne ou de ses actionnaires (reportable d'un an au maximum), qui détiennent un portefeuille diversifié de titres, qui sont soumises aux règles de protection des investisseurs dans l'État de résidence et dont les intérêts sont principalement commercialisés auprès de petits porteurs. Cette catégorie correspondrait généralement aux organismes de placement collectif auxquels le paragraphe [14 *ci-dessus des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle*] fait référence. Une autre exception prévue au sous-alinéa (iv) s'applique aux personnes dont l'imposition se traduit par un niveau d'imposition unique à la charge de la personne ou de ses actionnaires (reportable d'un an au maximum) et qui détiennent principalement des biens immobiliers.

99. La cinquième condition, décrite au sous-alinéa (v) de la définition, dispose que l'État contractant qui souhaite traiter un régime de l'autre État comme un « régime fiscal spécial » doit au préalable consulter l'autre État contractant et l'informer, par la voie diplomatique, de sa décision de considérer que ce régime remplit les autres conditions de la définition.

100. La dernière partie de la définition dispose que l'État contractant qui souhaite traiter un régime de l'autre État comme un « régime fiscal spécial » doit émettre un avis public écrit indiquant que ce régime remplit les critères de la définition. Aux fins de la Convention, un régime fiscal spécial doit être traité comme tel 30 jours après la date de cet avis public écrit.

### **Disposition relative aux modifications ultérieures du droit interne**

101. Si la disposition proposée ci-dessus concernant les régimes fiscaux spéciaux permet de traiter la question des régimes fiscaux ciblés, elle ne couvre pas les modifications de nature plus générale qui pourraient être apportées au droit interne d'un partenaire conventionnel après la conclusion d'une convention fiscale et qui auraient pu empêcher la conclusion de cette convention si elles avaient existé à cette date. Par exemple, certains États contractants peuvent s'inquiéter si le taux global d'imposition des bénéfices des sociétés appliqué par un autre État devient inférieur au niveau qu'ils jugent acceptable aux fins de la conclusion d'une convention fiscale. Certains États peuvent également s'inquiéter si un État qui imposait la plupart des catégories de revenu étranger au moment de la conclusion d'une convention décide par la suite d'exempter ce revenu lorsqu'il est perçu par une

société résidente. Voici un exemple de disposition qui permettrait de répondre à ces préoccupations, étant entendu que les éléments de cette disposition devraient être limités ou étendus de manière à couvrir de façon adéquate les domaines de préoccupation propres à chaque État :

1. Si, à tout moment après la signature de cette Convention, un État contractant.
  - a) réduit le taux général d'imposition des sociétés applicable à la quasi-totalité du revenu de sociétés résidentes avec pour conséquence que ce taux devient inférieur au plus faible des deux taux suivants :
    - (i) [taux à déterminer bilatéralement] ; ou
    - (ii) 60 pour cent du taux général d'imposition des sociétés en vigueur dans l'autre État contractant ; ou
  - b) le premier État contractant accorde aux sociétés résidentes une exemption de l'impôt sur la quasi-totalité de leur revenu de source étrangère (y compris les intérêts et redevances),  
les États contractants se consultent en vue de modifier cette Convention de manière à rétablir une répartition adéquate des droits d'imposition entre eux. Si ces consultations n'aboutissent pas, l'autre État peut informer le premier État, par la voie diplomatique, qu'il cessera d'appliquer les dispositions des articles 10, 11, 12[, 12A, 12B] et 21. En pareil cas, les dispositions de ces articles cesseront d'être applicables dans les deux États contractants pour ce qui est des paiements effectués à des sociétés résidentes six mois après la date à laquelle l'autre État contractant émet un avis public écrit indiquant qu'il cessera d'appliquer les dispositions de ces articles.
2. Aux fins de déterminer le taux général d'imposition des sociétés :
  - a) l'existence de déductions généralement disponibles basées sur un pourcentage de ce que serait autrement le bénéfice imposable, et d'autres mécanismes analogues permettant d'obtenir une réduction du taux global d'imposition, doit être prise en compte ; et
  - b) les éléments suivants ne doivent pas être pris en compte :
    - (i) un impôt qui s'applique à une société uniquement en cas de distribution par cette société, ou qui s'applique aux actionnaires ; et
    - (ii) le montant d'un impôt qui est remboursable au moment de la distribution d'un dividende par une société.

102. Selon cette disposition, si à tout moment après la signature de la Convention, l'un ou l'autre des États contractants adopte certaines modifications de son droit interne, les dispositions des articles 10, 11, 12[, 12A, 12B] et 21 peuvent cesser de s'appliquer en ce qui concerne les paiements à des sociétés si, après consultation, les États contractants ne parviennent pas à s'entendre sur des modifications de la Convention permettant de rétablir une répartition appropriée des droits d'imposition entre eux.

103. Le paragraphe 1 de la disposition proposée couvre deux catégories de modifications ultérieures qu'un État pourrait apporter, après la signature d'une convention fiscale, aux règles fiscales applicables aux sociétés résidentes dans cet État. La première catégorie correspond au cas de figure dans lequel cet État réduit le taux général d'imposition des sociétés applicable à la quasi-totalité du revenu de ses sociétés résidentes, avec pour conséquence que ce taux devient inférieur au plus faible des deux taux suivants : un taux minimum déterminé par accord bilatéral, ou 60 pour cent du taux général d'imposition des sociétés en vigueur dans l'autre État.

104. Aux fins du paragraphe 1, le « taux général d'imposition des sociétés » désigne le taux général de l'impôt sur les bénéfices des sociétés prévu dans la législation ; si les taux de l'impôt sur les sociétés sont progressifs, il désigne le taux marginal le plus élevé, à condition que ce taux s'applique à une fraction importante des sociétés assujetties et qu'il n'ait pas été établi dans le seul but de contourner l'application de cet article. Un taux général d'imposition des sociétés qui s'applique aux bénéfices d'entreprise ou au revenu dit « commercial » (qui englobe au sens large le revenu tiré d'activités manufacturières, de services ou de transactions portant sur des biens ou des matières premières) doit être considéré comme s'appliquant à la quasi-totalité du revenu de sociétés résidentes, même si des catégories étroites de revenu (y compris le revenu d'investissements de portefeuille ou d'autres activités passives) sont exclues. Un taux réduit d'imposition qui s'applique uniquement aux gains en capital n'entrerait pas dans le champ de cet article ; la distinction entre bénéfices d'entreprise et gains en capital doit être opérée conformément au droit interne de l'État de résidence. Le paragraphe 2 couvre les questions spécifiques susceptibles de se poser lorsqu'on cherche à définir le taux général d'imposition des sociétés d'un État. L'alinéa a) du paragraphe 2 dispose que le paragraphe 1 s'applique de la même manière aux réductions du taux général d'imposition des sociétés qu'à d'autres modifications du droit interne qui auraient le même effet en employant un mécanisme différent. Si par exemple le

taux général d'imposition des sociétés dans un État contractant était de 20 pour cent, mais qu'après la signature de la Convention, les sociétés résidentes de cet État sont autorisées à réclamer des déductions représentant 50 pour cent de ce que serait autrement leur bénéfice imposable, le taux général d'imposition des sociétés serait de 10 pour cent ( $20 - (20 \times 0.50)$ ). De même, si le taux général d'imposition des sociétés dans un État contractant était de 20 pour cent, mais qu'après la signature de la Convention, les sociétés résidentes de cet État sont autorisées à déduire un montant égal à un pourcentage de leurs fonds propres pouvant atteindre 50 pour cent de ce que serait autrement leur bénéfice imposable, et qu'en général, la plupart des sociétés peuvent utiliser la déduction maximale disponible, le taux général d'imposition des sociétés serait de 10 pour cent. L'alinéa *b*) du paragraphe 2 expose les impôts qui ne doivent pas être pris en compte pour déterminer le taux général d'imposition des sociétés. Premièrement, ainsi que le sous-alinéa (i) de l'alinéa *b*) l'indique, les impôts prélevés au niveau de la société ou au niveau des actionnaires lorsque la société distribue des bénéfices ne doivent pas être pris en compte pour déterminer le taux général d'imposition des sociétés (par exemple, si les sociétés résidentes ne sont soumises à aucun impôt jusqu'à ce qu'elles distribuent des bénéfices, l'impôt prélevé au moment de cette distribution ne serait pas considéré comme entrant dans le calcul du taux général d'imposition des sociétés). Deuxièmement, comme le sous-alinéa (ii) de l'alinéa *b*) le précise, la fraction de l'impôt sur les sociétés qui, selon le droit interne du pays, serait remboursable au moment où une société distribue un dividende ne doit pas être prise en compte pour déterminer le taux général d'imposition des sociétés.

105. La deuxième catégorie de modifications ultérieures du droit interne couvertes par le paragraphe 1 correspond au cas de figure dans lequel un État accorde aux sociétés résidentes une exemption de l'impôt sur la quasi-totalité du revenu de source étrangère (y compris les intérêts et redevances) perçu par ces sociétés. La référence à une exemption de l'impôt sur la quasi-totalité du revenu de source étrangère perçu par une société résidente entend désigner un système d'imposition dans lequel le revenu (y compris sous la forme d'intérêts et de redevances) provenant de sources situées en dehors d'un État est exonéré d'impôt du seul fait qu'il provient de l'extérieur de cet État (systèmes dits « territoriaux »). Cette référence n'englobe pas les systèmes d'imposition dans lesquels seuls les dividendes de source étrangère ou les bénéfices d'entreprise provenant d'établissements stables étrangers sont exonérés d'impôt par l'État de la résidence (systèmes dits « d'exemption des dividendes »).

106. Lorsque l'une ou l'autre des catégories de modifications ultérieures du droit interne se produit, les deux États contractants doivent au préalable se consulter en vue de s'accorder sur des modifications de la Convention propres à rétablir une répartition appropriée des droits d'imposition entre eux. S'ils parviennent à s'entendre sur ces amendements, ou s'ils conviennent, après consultation, que la répartition des droits d'imposition dans la Convention n'est pas perturbée par la modification apportée au droit interne de l'un des États, le paragraphe 1 cesse de s'appliquer. Toutefois, si après une période de temps raisonnable, ces consultations ne progressent pas, l'autre État peut informer l'État dont le droit interne a été modifié, par la voie diplomatique, qu'il cessera d'appliquer les dispositions des articles 10, 11, 12[, 12A, 12B] et 21. Une fois cette notification diplomatique effectuée, pour que le paragraphe 1 puisse s'appliquer, l'État de la source doit annoncer, par avis public écrit, son intention de cesser d'appliquer les dispositions de ces articles. Six mois après la date de cet avis public écrit, les dispositions de ces articles cessent d'être applicables dans les deux États contractants dans le cas des paiements aux sociétés qui sont résidentes de l'un ou l'autre de ces États.

### **Disposition relative aux déductions notionnelles au titre des fonds propres**

107. Un exemple de régime fiscal pour lequel les avantages prévus par la Convention peuvent être spécifiquement restreints concerne les dispositions du droit interne qui prévoient une déduction notionnelle au titre des fonds propres. Les États contractants qui conviennent d'empêcher l'application des dispositions de l'article 11 aux intérêts payés à des personnes liées qui bénéficient de ces déductions notionnelles peuvent le faire en ajoutant la disposition suivante à l'article 11 :

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1 de cet article, les intérêts provenant d'un État contractant dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant qui est lié au payeur *[au sens de l'alinéa (d) du paragraphe 7 de l'article 29]* sont imposables dans le premier État selon la législation interne si ce résident bénéficie, à tout moment au cours de l'exercice fiscal durant lequel les intérêts sont payés, de déductions notionnelles au titre de montants que l'État contractant dont le bénéficiaire effectif est résident assimile à des fonds propres.

Les explications données au paragraphe 85 *[des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]*

*citée ci-dessus*] concernant la référence à un résident qui est « lié » au payeur s'appliquent également aux fins de cette disposition.

### **Disposition concernant l'imposition sur la base de remise de fonds**

108. Un autre exemple d'un régime fiscal à l'égard duquel les avantages de la Convention pourraient être spécifiquement restreints est celui des régimes d'imposition sur la base de remise de fonds. Selon la législation interne de certains États, les personnes qui ont droit au statut de résident mais qui n'ont pas ce que l'on peut considérer comme un lien permanent avec l'État (parfois désigné sous le nom de domicile) ne sont imposées sur les revenus tirés de sources extérieures à l'État que dans la mesure où ces revenus y sont effectivement rapatriés ou remis. Ces personnes ne sont donc pas soumises à une double imposition potentielle dans la mesure où les revenus étrangers ne sont pas remis à leur État de résidence et il peut apparaître injustifié de les faire bénéficier des dispositions de la Convention sur ces revenus. Les États contractants qui acceptent de limiter l'application des dispositions de la Convention aux revenus qui sont effectivement imposés au niveau de ces personnes peuvent le faire en ajoutant la disposition suivante à la Convention :

Lorsqu'en vertu d'une disposition de cette Convention, le revenu tiré d'un État contractant bénéficie d'un allègement total ou partiel d'impôt dans cet État et qu'en vertu de la législation en vigueur dans l'autre État contractant, une personne est soumise à l'impôt sur ce revenu sur la base du montant de ce revenu qui est remis ou reçu dans cet autre État et non sur la base de la totalité de ce revenu, tout allègement prévu par les dispositions de cette Convention ne s'applique qu'à la part du revenu qui est imposée dans l'autre État contractant.

Dans certains États, l'application de cette disposition pourrait donner lieu à des difficultés administratives si un délai important s'est écoulé entre le moment où le revenu provient d'un État contractant et celui où il est imposé par l'autre État contractant dans les mains d'un résident de cet autre État. Les États qui sont préoccupés par ces difficultés pourraient prévoir que la règle énoncée dans la dernière partie de la disposition ci-dessus, à savoir que le revenu en question ne donnera droit aux avantages applicables dans le premier État que lorsqu'il sera imposé dans l'autre État, ne s'appliquera qu'à condition que les revenus soient imposés de cette manière dans cet autre État dans un délai déterminé à partir du moment où le revenu est tiré du premier État.

### 3. **L'importance de mécanismes appropriés pour l'application et l'interprétation des conventions fiscales**

145. Le Comité reconnaît que de bonnes procédures administratives peuvent contribuer à réduire au minimum les risques d'utilisation inappropriée des conventions fiscales. Nombre de dispositions de fond des conventions fiscales ont besoin du support de procédures administratives appropriées en phase avec les aspects procéduraux de la législation fiscale du pays. Les pays en développement pourront envisager de concevoir leurs propres règles de procédure concernant l'application des conventions fiscales en s'inspirant des pays qui ont une riche expérience en la matière.

146. Le Comité reconnaît aussi l'importance de mécanismes appropriés pour l'interprétation des conventions fiscales. De nombreux pays possèdent une longue expérience dans le domaine de l'interprétation judiciaire indépendante des convention fiscales et cette interprétation guide l'administration fiscale. Les pays qui ont un système judiciaire plus faible ou peu d'expertise judiciaire en matière d'interprétation des conventions fiscales pourront envisager, à défaut, d'autres mécanismes pour assurer une interprétation correcte, adaptée et judicieuse des conventions fiscales.

147. Bien que les règles anti-abus jouent un rôle important dans la prévention de l'utilisation inappropriée des conventions fiscales, l'application de certaines règles anti-abus peut poser des difficultés aux administrations fiscales, surtout dans les pays en développement. Par exemple, si une application efficace des règles internes relatives aux prix de transfert peut aider les pays aux prises avec certaine utilisations inappropriées des conventions fiscales, les pays ne disposant que d'une expérience limitée en matière de prix de transfert pourront se trouver désavantagés. De plus, les pays peu expérimentés dans la lutte contre l'utilisation inappropriée des conventions fiscales peuvent avoir des doutes quant à la manière d'appliquer les règles générales anti-abus, en particulier quand celles-ci utilisent le critères des objets principaux. Pour ces raisons, il est d'autant plus nécessaire de disposer de mécanismes appropriés pour assurer une interprétation correcte des conventions fiscales.

148. Les pays en développement pourront aussi hésiter à adopter ou appliquer des règles anti-abus s'ils pensent que ces règles introduiraient



un niveau inacceptable d'incertitude qui pourrait gêner l'investissement étranger sur leur territoire. S'il est vrai qu'un système de décisions anticipées permettant aux contribuables de savoir rapidement si des règles anti-abus seraient appliquées à des transactions envisagées pourrait contribuer à alléger les inquiétudes des contribuables, il est important qu'un tel système protège le caractère confidentiel des transactions et qu'il évite, en même temps, des interprétations discrétionnaires (lesquelles pourraient, dans certains pays, comporter des risques de corruption). De toute évidence, un solide système judiciaire indépendant contribuera à donner aux contribuables l'assurance que les règles anti-abus seront appliquées de manière objective. De même, une application efficace de la procédure amiable permettra de faire en sorte que les différends concernant l'application des règles anti-abus soient résolus conformément aux principes adoptés par la communauté internationale, ce qui contribuera à préserver l'intégrité des conventions fiscales.

*Application pratique des restrictions à l'imposition à la source prévues par la convention*

149. Comme il est indiqué au paragraphe 145 ci-dessus, il est important que les pays en développement élaborent leurs propres procédures concernant l'application des conventions fiscales. Une question qui devrait être traitée par ces procédures est de savoir si les restrictions à l'imposition à la source prévues par diverses dispositions de la convention (par exemple les articles 10, 11, 12, 12A et 12B) devraient être accordées automatiquement ou par le biais d'un mécanisme de remboursement. Cette question n'est pas traitée dans la convention et est donc régie par la procédure prévue par le droit interne de chaque État. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable à cet égard (la modification qui figure en italique entre crochets, qui ne fait pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, a été apportée afin de fournir des explications supplémentaires) :

109. Un certain nombre d'articles de la Convention limitent le droit pour un État d'imposer les revenus provenant de son territoire. Comme le note le paragraphe 19 des Commentaires sur l'article 10 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au*

*paragraphe 16 des commentaires sur l'article 10 du présent Modèle]* en ce qui concerne l'imposition des dividendes, la Convention ne règle pas les questions de procédure et chaque État est libre d'utiliser la procédure prévue dans sa législation interne afin d'appliquer les limitations prévues par la Convention. Un État peut donc limiter automatiquement l'impôt qu'il prélève conformément aux dispositions correspondantes de la Convention, sous réserve d'une vérification préalable éventuelle du droit aux avantages prévus par la Convention, ou il peut percevoir l'impôt prévu par sa législation nationale et rembourser par la suite la part de cet impôt excédant le montant qu'il peut prélever en vertu des dispositions de la Convention. En règle générale, afin d'assurer l'application effective des avantages de la Convention aux contribuables, la première approche est de loin la plus appropriée. Si un système de remboursement est nécessaire, il doit être fondé sur les difficultés observables d'identification du droit aux avantages de la Convention. Par ailleurs, lorsque la seconde approche est adoptée, il est extrêmement important que le remboursement soit effectué rapidement, surtout si aucun intérêt n'est versé sur le montant de ce remboursement, dans la mesure où tout retard injustifié dans ce remboursement représente un coût direct pour le contribuable.

*Article 2*

IMPÔTS VISÉS

**A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. L'article 2 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend l'article 2 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

2. Cet article tend à rendre plus claires la terminologie et la nomenclature des impôts faisant l'objet de la convention. À cet égard, on peut constater qu'un même revenu ou une même fortune peuvent être, dans un même pays, assujettis à divers impôts de nature différente ou de même nature perçus par différentes subdivisions politiques ou collectivités locales. Il est donc impossible d'éviter totalement les doubles impositions si les méthodes appliquées à cette fin dans chaque État contractant ne tiennent pas compte de tous les impôts auxquels le revenu ou la fortune en question sont assujettis. Aussi, la terminologie et la nomenclature relatives aux impôts visés par un traité doivent-elles être claires, précises et aussi complètes que possible. Comme l'indiquent les commentaires sur l'article 2 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, il s'agit :

1. [...] de donner la possibilité d'identifier les impôts des États contractants qui sont visés par la Convention, d'étendre le plus possible le champ d'application de la Convention en y incluant, autant que possible, en harmonie avec les règles de la législation interne des États contractants, les impôts perçus par les subdivisions politiques ou les collectivités locales, d'éviter la nécessité de conclure une nouvelle convention à chaque modification de la législation interne des États contractants et de faire en sorte que chaque État contractant ait notification des modifications importantes de la législation fiscale de l'autre État.

**B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 2**

*Paragraphe 1*

3. Ce paragraphe indique que le champ d'application de la convention englobe les impôts sur le revenu et sur la fortune, quelles que soient l'autorité pour le compte de laquelle ces impôts sont perçus (État

lui-même ou ses subdivisions politiques ou collectivités locales, par exemple) et la méthode de perception (imposition directe ou retenue à la source, sous forme de surtaxes, de majoration d'impôt ou d'impôts supplémentaires, par exemple).

### *Paragraphe 2*

4. Ce paragraphe définit les impôts sur le revenu et sur la fortune, qui comprennent tous les impôts sur le revenu total et les éléments du revenu, sur la fortune totale et les éléments de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, ainsi que les impôts sur les gains en capital et sur le montant total des salaires payés par les entreprises. S'agissant de la portée des impôts sur le montant total des salaires payés par les entreprises, la pratique varie d'un pays à l'autre, et c'est donc une question à prendre en compte dans les négociations bilatérales. D'après le paragraphe 3 des commentaires sur l'article 2 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, les impôts relatifs au montant total des salaires ne comprennent pas « les contributions à la sécurité sociale ou charges similaires lorsqu'il y a un lien direct entre la contribution et les avantages individuels reçus en contrepartie ». En outre, le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 2 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 2 de l'article 2 de ce Modèle :

4. Il est évident que l'État qui a le droit d'imposer un élément de revenu ou de fortune en vertu de la Convention peut percevoir les impôts prévus par sa législation avec leurs accessoires éventuels : majorations, frais, intérêts, pénalités, etc. Il n'a pas été jugé nécessaire de le préciser dans l'article, étant donné qu'il va de soi qu'un État contractant qui a le droit de percevoir un montant d'impôt peut aussi percevoir les accessoires à ce montant principal. Cependant, la plupart des États ne considèrent pas que les intérêts et les pénalités accessoires aux impôts visés à l'article 2 sont eux-mêmes inclus dans le champ d'application de l'article 2 et, en conséquence, ne traiteraient généralement pas ces intérêts et pénalités comme des paiements auxquels s'appliquent toutes les dispositions concernant les droits d'imposition de l'État de la source (ou du situs) ou de l'État de résidence, y compris les dispositions imposant des limites à l'imposition par l'État de la source et l'obligation pour l'État de résidence d'éliminer la double imposition. Néanmoins, lorsque l'impôt est

annulé ou réduit conformément à un accord amiable en vertu de l'article 25, les intérêts et les pénalités administratives qui sont accessoires à cet impôt devraient être annulés ou réduits dans la mesure où ils sont directement liés à l'imposition (c'est-à-dire la dette fiscale) qui est alléguée suite à cet accord amiable. Ce serait le cas, par exemple, lorsque le prélèvement additionnel est calculé en fonction du montant de l'impôt auquel il se rapporte et que les autorités compétentes conviennent que tout ou partie de ce montant d'impôt n'est pas conforme aux dispositions de la Convention. Ce serait également le cas, par exemple, lorsque des pénalités administratives sont imposées en raison d'un ajustement au titre des prix de transfert et que cet ajustement est annulé parce qu'il est considéré comme non conforme au paragraphe 1 de l'article 9.

5. Il n'est fait mention dans l'article ni des « impôts ordinaires », ni des « impôts extraordinaires ». En principe, on pouvait considérer qu'il était justifié d'inclure les impôts extraordinaires dans un modèle de convention, mais l'expérience a montré que de tels impôts sont institués en général dans des circonstances très spéciales. De plus, il se serait révélé difficile d'en donner une définition. Ces impôts peuvent être extraordinaires par leur introduction, par leur système de perception, par leur taux, par le but auquel ils tendent et pour d'autres raisons encore. Dans ces conditions, il semble préférable de ne pas faire figurer les impôts extraordinaires dans l'article. Mais comme l'intention n'est pas d'exclure les impôts extraordinaires de toute convention, les impôts ordinaires n'ont pas été mentionnés non plus. Liberté est ainsi laissée aux États contractants, soit de restreindre le champ d'application de la Convention aux impôts ordinaires, soit au contraire de l'étendre aux impôts extraordinaires, soit encore de convenir de dispositions particulières.

### *Paragraphe 3*

5. Le paragraphe 3 donne aux États contractants la possibilité d'énumérer les impôts visés par la convention. D'après les commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 2 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, « cette liste n'a pas une valeur limitative. Elle sert d'illustration aux paragraphes précédents de l'article. Mais il s'agira en principe de la liste complète des impôts levés dans chaque État lors de la signature et couverts par la convention. »

### *Paragraphe 4*

6. Ce paragraphe reprend le paragraphe 4 de l'article 2 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 2 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 4 de l'article 2 de ce Modèle :

7. Ce paragraphe prévoit, puisque la liste des impôts figurant au paragraphe 3 est purement déclarative, que la Convention s'appliquera également aux impôts de nature identique ou analogue qui sont établis dans un État contractant après la date de signature de la Convention et qui s'ajoutent aux impôts actuels de cet État ou les remplacent.

8. Chaque État s'engage à communiquer à l'autre les modifications significatives apportées à sa législation fiscale, en lui faisant parvenir, par exemple, des renseignements concernant des impôts nouveaux ou de remplacement. Les pays membres sont encouragés à communiquer d'autres éléments importants, comme les nouveaux règlements ou les décisions des tribunaux ; de nombreux pays observent déjà cette pratique. Les États contractants sont également libres d'étendre l'obligation de notification à toute modification importante d'autres lois ayant une incidence sur leurs obligations en vertu de la Convention ; les États souhaitant le faire pourront remplacer la dernière phrase du paragraphe par la suivante :

Les autorités compétentes des États contractants se communiquent les modifications significatives apportées à leurs législations fiscales ou à d'autres lois ayant une incidence sur leurs obligations en vertu de la Convention.

## Commentaires sur le chapitre II

### DÉFINITIONS

#### *Article 3*

#### DÉFINITIONS GÉNÉRALES

##### **A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. L'article 3 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies est le même que l'article 3 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, sauf que le Modèle de convention fiscale de l'OCDE définit les termes « entreprise » et « affaires » aux alinéas (c) et (h) du paragraphe 1, alors que l'article 3 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies ne le fait pas. La raison de cette omission est que l'article 14 (professions indépendantes) a été supprimé dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE alors que cet article a été maintenu dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

2. Plusieurs définitions générales sont normalement nécessaires pour la compréhension et l'application d'une convention fiscale bilatérale bien que les termes relatifs à des concepts spécialisés soient habituellement définis ou interprétés dans des dispositions spéciales. En revanche, il y a des termes dont la définition ne figure pas dans la convention et qui font l'objet de négociations bilatérales.

3. Comme l'article 3 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 3 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies contient un certain nombre de définitions générales nécessaires à l'interprétation des termes utilisés dans la convention. Il s'agit des termes ou expressions « personne », « société », « entreprise d'un État contractant », « trafic international », « autorité compétentes », « national » et « fonds de pension reconnu ». L'article 3 permet la désignation de l'« autorité compétente » de chaque État contractant. Le terme « résident » et l'expression « établissement stable » sont définis respectivement aux articles 4 et 5, et l'interprétation de certains termes utilisés dans les articles relatifs à des catégories spéciales de revenus (comme

ceux des propriétés immobilières ou les dividendes, par exemple) est précisée dans les articles en question. Les parties à une convention ont toute liberté de convenir bilatéralement d'une définition à donner aux expressions « un État contractant » et « l'autre État contractant ». Elles ont également la faculté d'inclure éventuellement une référence au plateau continental dans la définition de l'État contractant.

4. En outre, une petite minorité de membres ont estimé<sup>28</sup> qu'il serait préférable d'inclure dans l'article 3 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies une définition de l'expression « bénéficiaire effectif » au sens des articles 10, 11, 12, 12A et 12B, en plus des explications qui apparaissent dans les commentaires sur ces dispositions. Ces membres ont indiqué que les tribunaux de différents pays sont arrivés à des conclusions différentes sur la question de savoir si l'expression devait prendre le sens du droit interne de l'État contractant concerné ou devait plutôt recevoir un sens fiscal international. Cette définition serait précisée dans les commentaires sur les articles 10, 11, 12, 12A et 12B.

## B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 3

### *Paragraphe 1*

#### *(a) Le terme « personne »*

5. Le terme « personne », qui est défini à l'alinéa (a) comme comprenant les personnes physiques, les sociétés et autres groupements de personnes, doit être interprété dans un sens très large. D'après le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 3 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le terme comprend aussi toute entité qui, sans être constituée en société, est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition. Ainsi, par exemple, une fondation (*Stiftung*) peut fort bien relever de la définition de l'expression « personne ». Les sociétés de personnes sont également considérées comme des « personnes » soit parce qu'elles relèvent de la définition

---

28 La décision d'inclure cette opinion minoritaire dans les commentaires a été prise lors de la vingt et unième session du Comité tenue en octobre 2020.



de « société », soit, lorsque tel n'est pas le cas, parce qu'elles constituent d'autres groupements de personnes.

*(b) Le terme « société »*

6. La définition du terme « société », comme la définition correspondante qu'en donne le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, est formulée avec référence spéciale à l'article 10 sur les dividendes. La définition a trait à cet article et aux paragraphes 8 et 9 de l'article 5 (qui correspondent, respectivement, aux paragraphes 7 et 8 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE) ainsi qu'aux articles 16 et 29.

*(c) L'expression « entreprise d'un « État Contractant »*

7. L'alinéa (c) définit l'expression « entreprise d'un État contractant » et « entreprise de l'autre État contractant ». Il ne définit pas le terme « entreprise » proprement dit parce que, comme il est dit au paragraphe 4 des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, « le point de savoir si une activité est exercée dans le cadre d'une entreprise ou si elle est censée en elle-même constituer une entreprise a toujours été tranché conformément aux dispositions de la législation interne des États contractants. »

*(d) L'expression « trafic international »*

8. La définition de « trafic international » part du principe que le droit d'imposer les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs appartient seulement à cet État. Ce principe est énoncé au paragraphe 1 de l'article 8 (variante A) (qui correspond au paragraphe 1 de l'article 8 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE) et au paragraphe 1 de l'article 8 (variante B), ainsi que dans la première phrase du paragraphe 2 de cet article, à moins que, dans ce dernier cas, les activités en cause soient plus qu'occasionnelles. Toutefois, les États contractants pourront convenir à titre bilatéral de modifier la définition de « trafic international » de sorte que celle-ci renvoie au concept de siège de direction effective, comme c'était le cas avant 2017. Dans ce cas, tel que mentionné au paragraphe 5 des commentaires sur l'article 3 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, la définition se lirait comme suit : « l'expression “trafic international” désigne tout

transport effectué par un navire ou un aéronef sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans un État contractant dans lequel n'est pas situé le siège de direction effective de l'entreprise qui exploite ce navire ou aéronef ».

9. Selon le paragraphe 6 des commentaires sur l'article 3 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, « [l]a définition de "trafic international" est plus large que l'acceptation normale de cette expression. Cela a été voulu afin de préserver le droit de l'État de l'entreprise d'imposer aussi bien le trafic purement intérieur que le trafic entre États tiers, et de permettre à l'autre État contractant d'imposer le trafic effectué exclusivement à l'intérieur de ses frontières. » Un navire ou aéronef n'est exploité entre des points situés dans l'autre État contractant pour un voyage donné que si le point de départ et le point d'arrivée du navire ou de l'aéronef se trouvent tous deux dans cet État. Ainsi, une croisière qui commence et se termine dans un État contractant sans escale dans un port étranger ne constitue pas un transport de passagers en trafic international. À l'inverse, une croisière qui commence et se termine dans un État contractant avec une escale dans un port étranger constitue un transport de passagers en trafic international. A cette fin, une « escale » est considérée comme ayant lieu si les passagers sont autorisés à débarquer, même temporairement, mais uniquement à une destination intermédiaire prévue.

10. En outre, selon le paragraphe 6.1 des commentaires sur l'article 3 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE « [l]a définition a été modifiée en 2017 pour s'assurer qu'elle s'applique également à un transport par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise d'un État tiers. Bien que cette modification n'affecte pas l'application de l'article 8, qui ne porte que sur les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant, elle permet l'application du paragraphe 3 de l'article 15 à un résident d'un État contractant qui tire une rémunération d'un emploi exercé à bord d'un navire ou aéronef exploité par une entreprise d'un État tiers. »

(e) *L'expression « autorité compétente »*

11. Comme dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, la définition de l'expression « autorité compétente » est laissée aux États contractants, qui sont libres de désigner une ou plusieurs autorités

comme étant compétente[s] pour l'application de la convention. Cette approche est nécessaire parce que, dans certains pays, la mise en œuvre de conventions de double imposition peut ne pas relever uniquement de la juridiction des plus hautes autorités fiscales dans la mesure où certaines questions peuvent être exclusivement du ressort, ou tomber dans le domaine de compétence, d'autres autorités.

(f) *Le terme « national »*

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

13. L'alinéa (f) est plus précis en ce qui concerne les personnes morales, les sociétés de personnes et les associations. En déclarant que sont considérées comme des « nationaux » au sens du paragraphe 1 les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un État contractant, cette disposition tranche une difficulté que soulève fréquemment la détermination de la nationalité des sociétés. Certains États s'attachent, pour définir cette nationalité, moins à la loi qui régit la société qu'à l'origine des capitaux avec lesquels elle a été constituée ou à la nationalité des personnes physiques ou morales qui en assurent le contrôle.

14. De plus, en raison du rapport juridique qui s'établit entre la société et l'État sous la loi duquel elle a été formée et qui s'apparente

à la nationalité des personnes physiques, il a paru possible de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une disposition spéciale et de les traiter sous le même vocable que celui applicable aux personnes physiques.

(g) *L'expression « fonds de pension reconnu »*

15. La définition de « fonds de pension reconnu » à l'alinéa (g) a été ajoutée en 2021. Elle correspond globalement à la définition figurant à l'alinéa (i) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 3 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable à la définition de « fonds de pension reconnu » de ce Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

10.3 La définition de l'expression « fonds de pension reconnu » qui figure à l'alinéa [(g)] a été incluse en [2021] lorsque cette expression a été ajoutée au paragraphe 1 de l'article 4 afin de faire en sorte qu'un fonds de pension répondant à cette définition soit considéré comme un résident de l'État contractant dans lequel il est établi.

10.4 L'effet de la définition d'un « fonds de pension reconnu » et de la référence à cette expression au paragraphe 1 de l'article 4 dépendra dans une large mesure de la législation interne et des caractéristiques juridiques des fonds de pension établis dans chaque État contractant, ainsi que des autres dispositions de la Convention pour lesquelles cette définition pourrait être pertinente.

10.5 Dans certains États, un fonds peut être établi au sein d'une entité juridique (comme une société engagée dans des activités commerciales, une compagnie d'assurance ou l'État proprement dit, ou une subdivision politique ou une collectivité locale de cet État) dans le but principal de verser des prestations de retraite à des personnes physiques, comme des salariés de cette entité ou d'autres employeurs, ou de placer des fonds au bénéfice d'autres fonds de pension reconnus. Cependant, un tel fonds pourrait ne pas constituer une « personne » distincte (tel que ce terme est défini à l'alinéa a)) selon la législation fiscale de l'État où il est établi et, si tel est le cas, il ne répondrait pas à la définition d'un fonds de pension reconnu. Toutefois, dans la mesure

où le revenu généré par les actifs de placement de ce fonds est attribué, selon la législation interne de l'État où il est établi, à l'entité juridique (société engagée dans des activités commerciales, compagnie d'assurance ou État, par exemple) dont ce fonds fait partie, les dispositions de la Convention s'appliqueront à ce revenu dans la mesure où l'entité juridique est un résident d'un État contractant aux termes du paragraphe 1 de l'article 4. Comme l'expliquent les paragraphes 8.7 à 8.10 des commentaires sur l'article 4 [cités au paragraphe 5 des commentaires sur l'article 4 de ce Modèle], l'inclusion de l'expression « fonds de pension reconnu » au paragraphe 1 de l'article 4 n'est pas pertinente pour un tel fonds.

10.6 Il existe également des États dans lesquels un fonds établi dans le but principal de verser des prestations de retraite à des personnes physiques ne constitue pas formellement une personne distincte en vertu de la législation fiscale de l'État où il est établi, mais dont les actifs de placement, aux termes de cette législation fiscale, constituent un patrimoine distinct et séparé dont le revenu n'est attribué à aucune personne aux fins fiscales. Ces États peuvent vouloir faire en sorte que leur législation interne et la définition d'une « personne » figurant à l'alinéa *a*) soient suffisamment larges pour inclure un tel fonds afin que la Convention, qui s'applique aux personnes qui sont des résidents des États contractants, soit applicable au revenu généré par ces fonds.

10.7 Ainsi que l'indique le paragraphe 69 des commentaires sur l'article 18 [cité au paragraphe 18 des commentaires sur l'article 18 de ce Modèle], lorsque deux États contractants suivent la même approche consistant en une exonération générale d'impôt pour les revenus d'investissement des fonds de pension établis sur leur territoire, ces États peuvent inclure dans leur convention une disposition qui étend cette exonération aux revenus d'investissements qu'un fonds de pension établi dans un État tire de l'autre État. La définition d'un « fonds de pension reconnu » peut alors être utilisée à cette fin. Si tel est le cas, il convient néanmoins de s'assurer qu'un fonds décrit au paragraphe 10.5 ci-dessus peut constituer en soi un « fonds de pension reconnu », nonobstant le fait qu'il ne constitue pas une « personne » distincte selon la législation fiscale de l'État où il est établi. Pour ce faire, il faudrait néanmoins, aux fins de la Convention, que les actifs et les revenus d'un tel fonds soient considérés comme les actifs et les revenus d'une personne distincte de sorte que, par exemple :

- ce fonds peut constituer une personne aux fins de l'article 1 et de toutes les dispositions pertinentes de la Convention ;

- les actifs et les revenus du fonds sont considérés comme ceux d'une personne distincte et non pas comme ceux de la personne au sein de laquelle le fonds est établi, de sorte que, par exemple, aux fins de l'alinéa *a*) du paragraphe 2 de l'article 10, toute fraction du capital d'une société qui verse des dividendes au fonds qui est détenue par l'intermédiaire du fonds ne serait pas regroupée avec le capital de la même société qui est détenu par la personne au sein de laquelle le fonds est établi mais qui n'est pas détenu par l'intermédiaire du fonds ;
- aux fins des articles 6 à 21, le revenu du fonds serait considéré comme obtenu, reçu et détenu en qualité de bénéficiaire effectif par le fonds proprement dit et non par la personne au sein de laquelle le fonds est établi ;
- le droit du fonds à bénéficier des avantages de la Convention aux termes des dispositions sur la limitation des avantages de l'article 29 est déterminé sans tenir compte du droit aux avantages de la Convention de la personne au sein de laquelle le fonds est établi.

10.8 Voici un exemple de disposition qui pourrait être ajoutée à la définition d'un « fonds de pension reconnu » à cette fin :

Lorsqu'un dispositif établi dans un État contractant constituerait un fonds de pension reconnu aux termes du sous-alinéa (i) ou (ii) s'il était considéré comme une personne distincte par la législation fiscale de cet État, il doit être considéré, aux fins de la présente Convention, comme une personne distincte traitée comme telle par la législation fiscale de cet État, et tous les actifs et revenus auxquels ce dispositif s'applique doivent être considérés comme des actifs détenus et des revenus obtenus par cette personne distincte et non par une autre personne.

10.9 La première partie de la définition d'un « fonds de pension reconnu » fait référence à « une entité ou un dispositif établi dans cet État ». Compte tenu de la grande diversité des caractéristiques juridiques et organisationnelles des fonds de pension dans le monde, il est nécessaire d'adopter une formulation large. La référence à un « dispositif » vise à couvrir, entre autres, les cas où des prestations de retraite sont versées via des structures telles qu'une fiducie (ou trust) qui, en vertu de la législation applicable, ne constitueraient pas une entité : la définition s'applique dès lors que la fiducie (trust) ou l'ensemble des fiduciaires (trustees) est considéré, aux fins fiscales, comme une entité distincte reconnue en tant que personne distincte. Il est néanmoins nécessaire que l'entité ou le dispositif soit considéré

comme une personne distincte par la législation fiscale de l'État où il est établi : à défaut, il est superflu de traiter la question de la résidence du fonds de pension proprement dit, car le revenu de ce fonds est considéré comme le revenu d'une autre personne aux fins fiscales (voir le paragraphe 10.5 ci-dessus).

10.10 Le sous-alinéa (i) dispose que pour avoir le statut de « fonds de pension reconnu », une entité ou un dispositif doit être établi et géré exclusivement ou presque exclusivement dans le but d'administrer ou de verser des prestations de retraite et des prestations annexes ou accessoires à des personnes physiques. Peu importe le nombre de personnes physiques pouvant prétendre à ces pensions : un fonds de pension reconnu peut être créé, par exemple, pour un large groupe de salariés ou pour un seul travailleur indépendant. Les États sont libres de remplacer la phrase « des prestations de retraite et des prestations annexes ou accessoires » par une formule différente, telle que « des prestations de retraite et des prestations similaires », pourvu que cette formule soit interprétée au sens large de manière à inclure des prestations telles que des prestations de décès.

10.11 L'expression « exclusivement ou presque exclusivement » précise que toutes les activités ou la majeure partie des activités d'un fonds de pension reconnu doivent être liées à l'administration ou au versement de prestations de retraite et de prestations annexes ou accessoires à des personnes physiques. L'expression « presque exclusivement » reconnaît qu'une très petite partie des activités d'un fonds de pension peut concerner des activités qui ne sont pas directement associées à l'administration ou au versement de telles prestations (la commercialisation des services du fonds, par exemple). Certains États ont toutefois une conception plus large du terme « fonds de pension reconnu » et peuvent vouloir couvrir par exemple des entités ou des dispositifs établis dans cet État et gérés exclusivement ou presque exclusivement dans le but de verser des pensions et des prestations, notamment des pensions d'invalidité, qui ne sont pas liées à la retraite. Ces États sont libres de modifier la définition afin de l'adapter aux circonstances qui leur sont propres. Pour ce faire, il conviendrait néanmoins qu'ils tiennent compte du fait que, comme indiqué au paragraphe 10.7 précédent, la définition d'un fonds de pension reconnu peut être utilisée aux fins des dispositions exonérant d'impôt dans l'État de la source les revenus d'investissements qu'un fonds de pension établi dans un État tire de l'autre État ; il sera donc important que ces États veillent à ce que la portée de l'exonération ne soit pas involontairement étendue par les modifications apportées à la définition d'un « fonds de pension reconnu ».

10.12 L'entité ou le dispositif doit être constitué et géré exclusivement ou presque exclusivement dans le but d'administrer ou de verser des prestations de retraite et des prestations annexes ou auxiliaires à des personnes physiques. Une pension versée à la cessation d'un emploi actif ou lorsqu'un salarié atteint l'âge de la retraite est l'exemple type d'une « prestation de retraite », mais cette expression est suffisamment large pour couvrir un ou plusieurs paiements effectués au moment du départ en retraite ou après, ou lorsque l'âge de la retraite est atteint, en faveur d'un salarié, d'un travailleur indépendant ou d'un administrateur ou d'un dirigeant d'une société, même si ces paiements ne prennent pas la forme de pensions classiques.

10.13 Dans de nombreux États, les fonds de pension versent un certain nombre de prestations qui ne sont pas strictement liées à la retraite, et l'expression « prestations annexes ou accessoires » entend couvrir ces prestations. Les termes « annexes ou accessoires » précisent que ces prestations sont versées en plus des prestations de retraite : un fonds qui serait établi essentiellement dans le but de verser des prestations qui ne sont pas des prestations de retraite ne correspondrait donc pas à la définition. Il est certes impossible de dresser une liste exhaustive de toutes les prestations qui seraient des « prestations annexes ou accessoires », mais voici des exemples caractéristiques de telles prestations :

- indemnités versées à la suite du décès ou de l'invalidité d'une personne physique ;
- pension ou autres types de versements effectués en faveur de membres survivants de la famille d'une personne décédée qui était fondée à percevoir des prestations de retraite ;
- indemnités versées à une personne souffrant d'une maladie en phase terminale ;
- revenu de remplacement versé en cas de longue maladie ou de chômage de longue durée ;
- aides au logement, telles qu'un prêt à taux préférentiel octroyé à un cotisant à partir de cotisations de retraite cumulées pour financer l'acquisition d'une résidence principale ;
- prestations d'éducation, telles que le retrait de cotisations de retraite cumulées qu'un cotisant serait autorisé à effectuer en vue de financer son éducation ou celle de ses enfants ;
- fourniture de conseils financiers à des cotisants.

10.14 Le sous-alinéa (i) exige également que l'entité ou le dispositif constitué et géré exclusivement ou presque exclusivement dans le but



d'administrer ou de verser des prestations de retraite et des prestations annexes ou accessoires à des personnes physiques soit « réglementé en tant que tel ». Cette obligation vise à restreindre la définition aux entités ou aux dispositifs qui sont soumis à des conditions imposées par l'État où ils sont établis (ou par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales) afin de garantir que l'entité ou le dispositif soit utilisé comme support d'investissement en vue de fournir des prestations de retraite et des prestations accessoires ou annexes à des personnes physiques. Par conséquent, cette partie de la définition exclurait une entité, telle qu'une société privée, qui pourrait être constituée et utilisée par une personne en vue d'investir des fonds destinés à verser des prestations de retraite à des personnes liées à cette personne ou employées par cette personne, mais qui ne serait pas soumise à un traitement spécial ou à des règles particulières imposés par l'État, une subdivision politique ou une collectivité locale, concernant l'utilisation de cette entité en tant que support pour verser des prestations de retraite. Peu importe que le cadre réglementaire auquel l'entité ou le dispositif est soumis soit défini par la législation fiscale ou par d'autres instruments juridiques (par la législation établissant un organisme public qui gère un fonds de pension public, par exemple) ; l'important est que l'entité ou le dispositif soit reconnu par la loi en tant que structure mise en place pour financer des prestations de retraite en faveur de personnes physiques et qu'il soit soumis aux conditions imposées pour faire en sorte qu'il soit employé à cette fin.

10.15 Un exemple d'entité ou de dispositif couvert par la définition d'un « fonds de pension reconnu » serait un établissement ou un organisme d'un État constitué exclusivement ou presque exclusivement dans le but d'administrer ou de verser des prestations de retraite et des prestations annexes ou accessoires à des personnes physiques en vertu de la législation sur la sécurité sociale de cet État. Un autre exemple serait celui d'une société ou d'une autre entité établie dans un État dans le but d'administrer ou de verser des prestations de retraite et des prestations annexes ou accessoires à des personnes physiques et dont les seuls actifs sont constitués de fonds couverts par un régime de retraite réglementé par la législation fiscale de cet État qui prévoit que le revenu généré par ce régime est exonéré d'impôt. La définition d'un fonds de pension reconnu s'appliquerait à cette société ou entité, qu'elle soit ou non un résident d'un État contractant parce qu'elle y « est assujettie à l'impôt » en raison des critères mentionnés dans la première phrase du paragraphe 1 de l'article 4, par exemple parce qu'elle doit payer l'impôt sur tous les revenus qui ne proviennent pas du régime (voir les paragraphes 8.8 à 8.10 des commentaires sur

l'article 4 [cités au paragraphe 5 des commentaires sur l'article 4 de ce Modèle]).

[...]

10.17 Le sous-alinéa (ii) de la définition vise les entités ou les dispositifs que les fonds de pension couverts par le sous-alinéa (i) utilisent pour investir indirectement. Les fonds de pension s'allient souvent à d'autres fonds de pension pour investir, en regroupant leurs actifs dans certaines entités ou certains dispositifs ; ils peuvent, pour diverses raisons commerciales, juridiques ou réglementaires, investir via des entités ou des dispositifs détenus intégralement qui sont résidents du même État. Étant donné que ces dispositifs et entités agissent uniquement en qualité d'intermédiaires pour investir des fonds utilisés pour verser des prestations de retraite à des personnes physiques, il est approprié de les traiter de la même façon que les fonds de pension qui investissent par leur biais.

10.18 L'expression « exclusivement ou presque exclusivement » qui figure au sous-alinéa (ii) précise que toutes les activités ou la majeure partie des activités de cette entité ou de ce dispositif intermédiaire doivent être liées au placement de fonds en faveur d'entités ou de dispositifs ayant le statut de fonds de pension reconnus en application du sous-alinéa (i). L'expression « presque exclusivement » reconnaît qu'une très petite partie des activités de ces entités ou dispositifs peut concerner d'autres activités, telles que le placement de fonds pour des fonds de pension qui sont établis dans d'autres États et qui, pour cette raison, ne sont pas couverts par le sous-alinéa (i). [...]

16. Comme il est mentionné au paragraphe 10.16 des commentaires sur l'article 3 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, « [l]e sous-alinéa (i) de la définition s'applique indépendamment du fait que les prestations auxquelles il fait référence sont versées à des personnes physiques qui sont résidentes de l'État dans lequel l'entité ou le dispositif est établi ou qui sont résidentes d'autres États. » Tel que souligné au paragraphe 41 des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, « certains États considèrent que le risque de chalandage fiscal que posent certains fonds de pension reconnus ne justifie pas les coûts de discipline inhérents à l'obligation impartie aux fonds d'identifier la résidence, aux fins de la Convention, et le droit des personnes bénéficiaires des prestations de prétendre au bénéfice des avantages prévus par la Convention. »

17. D'autres États, cependant, peuvent préférer restreindre la portée de la définition de « fonds de pension reconnu » au lieu de s'appuyer uniquement sur la règle générale anti-abus énoncée au paragraphe 9 de l'article 29 pour répondre à d'éventuelles préoccupations de chalandage fiscal liées à cette définition. Cela peut se faire en adoptant la variante suivante de la définition :

(g) l'expression « fonds de pension reconnu » d'un État désigne une entité ou un dispositif établi dans cet État qui est considéré comme une personne distincte au regard de la législation fiscale de cet État et :

(i) qui est établi et géré exclusivement ou presque exclusivement dans le but d'administrer ou de verser des prestations de retraite et des prestations annexes ou accessoires à des personnes physiques et qui est réglementé en tant que tel par cet État ou une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, à condition que plus de 50 pour cent des intérêts bénéficiaires dans cette personne soient détenus par des personnes physiques résidentes de l'un des États contractants ou que plus de [\_\_ pour cent] des intérêts bénéficiaires dans cette personne soient détenus par des personnes physiques résidentes de l'un des États contractants ou de tout autre État pour lequel les conditions suivantes sont réunies :

A) les personnes physiques qui sont des résidents de cet autre État peuvent prétendre aux avantages d'une convention exhaustive visant à prévenir la double imposition entre cet autre État et l'État à qui les avantages de cette convention sont réclamés, et

B) en ce que concerne les revenus visés aux articles 10 et 11 de la convention, si la personne était un résident de cet autre État fondée à bénéficier de tous les avantages de cette autre convention, elle pourrait, en vertu de cette convention, bénéficier d'un taux d'imposition pour la catégorie particulière de revenus au titre desquels les avantages sont revendiqués en vertu de la convention qui soit au moins aussi bas que le taux applicable en vertu de la convention ; ou

- (ii) qui est établi et géré exclusivement ou presque exclusivement dans le but de placer des fonds pour le compte d'entités ou de dispositifs désignés au sous-alinéa (i).

18. Le sous-alinéa (i) de cette autre définition ne s'applique que si plus de 50 pour cent des intérêts bénéficiaires dans cette personne sont détenus par des personnes physiques résidentes de l'un des États contractants. Puisque, dans certains pays, les bénéficiaires de fonds de pension sont fréquemment des résidents d'autres pays, la portée de cette définition a été élargie afin que celle-ci puisse s'appliquer aux personnes physiques qui répondent à certains critères même si elles ne sont pas des résidents d'un des États contractants. Ainsi, cette autre définition est applicable si plus d'un certain pourcentage, à déterminer au cours de négociations bilatérales, des intérêts bénéficiaires dans le fonds est détenu par des résidents des États contractants ou par des personnes physiques qui sont résidentes d'États tiers sous réserve que, dans ce dernier cas, deux conditions supplémentaires soient remplies : premièrement, ces personnes physiques ont droit aux avantages conférés par une convention fiscale exhaustive conclue entre cet État tiers et l'État de la source et, deuxièmement, cette convention prévoit une réduction identique ou supérieure des prélèvements à la source sur les intérêts et les dividendes générés par des fonds de pension de cet État tiers. Aux fins de cette disposition, l'expression « intérêts bénéficiaires dans cette personne » doit s'entendre des intérêts détenus par des personnes ayant droit aux pensions versées par ce fonds.

19. Un seul membre du Comité n'était pas d'accord avec l'inclusion d'une définition de « fonds de pension reconnu » à l'article 3<sup>29</sup>. Selon ce membre, l'ajout de cette définition visait à traiter la situation des fonds de pension qui constituent formellement des personnes distinctes en vertu du droit interne d'un Etat mais, de l'avis de ce membre, les fonds de pension ne sont pas considérés comme des personnes distinctes dans la plupart des pays. Pour ce membre, il n'y avait donc pas de raison suffisante pour faire ce changement.

---

29 La décision d'inclure cette opinion minoritaire dans les commentaires a été prise lors de la vingt et unième session du Comité tenue en octobre 2020.

## *Paragraphe 2*

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

21. Deux modifications apportées en 1995 au paragraphe 2 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ont également été apportées à ce Modèle en 1999. Premièrement, le paragraphe a été modifié pour préciser explicitement que lorsqu'il faut se référer au droit interne pour déterminer le sens de termes non définis dans la convention, la référence doit se faire au droit en vigueur au moment de l'application de la convention et non à celui en vigueur au moment de la signature de la convention. Deuxièmement, il a été précisé que la référence au droit interne n'est pas limitée au droit fiscal interne mais que lorsque différentes lois d'un État contractant donnent des définitions différentes d'un terme ou expression, la signification donnée à ce terme ou expression par les lois régissant les impôts auxquels la convention s'applique doit prévaloir. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 3 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, où ces deux modifications sont expliquées, est applicable au paragraphe 2 de l'article 3 de ce Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

11. Ce paragraphe énonce une règle générale d'interprétation des termes utilisés dans la Convention sans y être définis. On peut néanmoins se demander à quelle législation il faut se référer pour déterminer le sens de termes non définis dans la Convention, le choix étant entre la législation en vigueur au moment de la signature de la Convention et celle qui est en vigueur au moment de l'application de la Convention, c'est-à-dire de l'établissement de l'impôt. C'est cette dernière interprétation qui a été retenue [...] et en 1995 le [*Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] a été modifié pour préciser ce point explicitement.

12. Toutefois, aux termes mêmes du paragraphe 2, cette disposition ne vaut que si le contexte n'exige pas une interprétation différente

[...]. Le contexte est constitué notamment par l'intention des États contractants lors de la signature de la Convention ainsi que par le sens que la législation de l'autre État contractant attribue au terme mis en question (ceci faisant implicitement référence au principe de la réciprocité qui est à la base de la Convention). Le libellé de l'article laisse donc aux autorités compétentes une certaine marge de manœuvre.

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

13.1 Le paragraphe 2 a été modifié en 1995 afin de rendre son texte davantage conforme à l'interprétation générale et constante des États membres. Au sens du paragraphe 2, la signification de tout terme ou expression non défini dans la Convention pourra être déterminée par référence à toute disposition applicable du droit interne d'un État contractant, qu'il s'agisse ou non de droit fiscal. Toutefois, lorsque différentes lois d'un État contractant donnent des définitions différentes d'un terme ou expression, la signification donnée à ce terme ou expression par les lois régissant les impôts auxquels la Convention s'applique doit prévaloir sur toutes les autres, y compris celles qui figurent dans les autres lois fiscales.

22. Le Comité est également d'accord avec l'énoncé, qui figurait à la fin du paragraphe 13.1 des commentaires sur l'article 3 de la version 2014 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, selon lequel « [l]es États qui sont en mesure de conclure des accords amiables (en vertu des dispositions de l'article 25 et en particulier de son paragraphe 3) qui interprètent des termes et expressions non définis dans la Convention devraient tenir compte de ces accords dans l'interprétation de ces termes et expressions. »

*Article 4*

RÉSIDENT

**A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. L'article 4 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend l'article 4 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, hormis une modification, à savoir l'inclusion du critère « lieu de constitution » dans la liste des critères énumérés au paragraphe 1. Selon les commentaires de l'article 4 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE :

1. La notion de « résident d'un État contractant » a diverses fonctions et revêt de l'importance dans trois cas :
  - a) lorsqu'il s'agit de déterminer le champ d'application d'une convention quant aux personnes ;
  - b) pour résoudre les cas où la double imposition résulte du fait qu'il y a double résidence ;
  - c) pour résoudre les cas où la double imposition provient d'un conflit de l'imposition dans l'État de la résidence et dans l'État de la source ou du situs.

2. Comme l'article 4 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 4 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies définit l'expression « résident d'un État contractant » et établit les règles applicables dans les cas de double résidence. Dans les deux cas typiques de conflit entre deux résidences et entre la résidence et la source ou le situs, le conflit résulte du fait qu'en vertu de leur législation interne un État contractant ou les deux allèguent que l'intéressé réside dans leur territoire. Le Comité considère que les explications suivantes qui sont incluses dans les commentaires sur l'article 4 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont applicables à l'article 4 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies :

3. En général, les législations internes des divers États prévoient un assujettissement complet à l'impôt—« assujettissement intégral »—en raison du lien personnel existant entre le contribuable et l'État considéré (« État de résidence »). Cet assujettissement à l'impôt ne vise pas seulement les personnes qui sont « domiciliées » dans un État,

au sens que l'on donne habituellement au terme « domicile » (droit privé). Par extension, l'assujettissement intégral à l'impôt vise également les personnes qui séjournent en permanence, ou parfois seulement pendant un certain temps, sur le territoire de l'État. Quelques législations assujettissent intégralement à l'impôt les particuliers qui exercent une activité à bord de navires dont le port d'attache est situé dans l'État considéré.

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

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

## **B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 4**

### *Paragraphe 1*

3. Le paragraphe 1, tout comme le paragraphe correspondant du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, renvoie à la notion de résidence incluse dans la législation interne des États contractants et mentionne comme critères d'assujettissement à l'impôt du résident : le domicile, la résidence, le siège de direction (auquel le Modèle de convention fiscale des Nations Unies ajoute le critère du « lieu de constitution ») et tout critère de nature analogue. Ainsi rédigée, la définition de « résident d'un État contractant » vise à couvrir, dans le cas des personnes physiques, « les diverses formes de liens personnels



envers un État qui, dans les législations fiscales internes, déterminent un assujettissement complet à l'impôt (assujettissement intégral). »

4. Le paragraphe 1 a été modifié en 1999 pour préciser que la définition de « résident d'un État contractant » s'appliquait à l'État lui-même ainsi qu'à ses subdivisions politiques ou collectivités locales. De même, en 2021, la référence à un « fonds de pension reconnu » a été ajoutée à la définition de « résident d'un État contractant » au paragraphe 1. Cela correspondait à un ajout similaire apporté au Modèle de convention fiscale de l'OCDE en 2017 et visait à clarifier la manière dont les conventions fiscales s'appliquent aux investissements effectués par les fonds de pension.

5. Le Comité considère que les explications suivantes qui sont incluses dans les commentaires sur l'article 4 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont applicables au paragraphe 1 de l'article 4 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

8.4 Selon l'interprétation générale de la plupart des États membres, le gouvernement de chaque État ainsi que ses subdivisions politiques ou collectivités locales sont des résidents de cet État au sens de la Convention. Avant 1995, le Modèle ne l'indiquait pas expressément ; en 1995, l'article 4 a été modifié pour mettre en conformité le texte du Modèle avec cette interprétation.<sup>[30]</sup>

[...]

8.6 Le paragraphe 1 fait expressément référence à un « fonds de pension reconnu ». La plupart des pays membres considèrent depuis longtemps qu'un fonds de pension établi dans un État contractant est un résident de cet État, indépendamment du fait qu'il puisse bénéficier d'une exonération complète ou partielle de l'impôt dans cet État. Jusqu'en 2017, cette interprétation était reflétée dans la version précédente du paragraphe 8.11, qui mentionnait « les organismes de

---

30 [Le même changement a été apporté au Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 1999.]

retraite, les organismes caritatifs et d'autres organismes » comme des entités que la plupart des États considéraient comme étant des résidents. Le paragraphe 1 de l'article a été modifié en 2017 afin de dissiper toute ambiguïté sur le fait qu'un fonds de pension qui répond à la définition d'un « fonds de pension reconnu » figurant au paragraphe 1 de l'article 3 constitue un résident de l'État contractant dans lequel il est établi.

8.7 Comme l'indique le paragraphe 10.4 des Commentaires sur l'article 3 [*cité au paragraphe 15 des commentaires sur l'article 3 de ce Modèle*], l'effet de la définition d'un « fonds de pension reconnu » et de la référence à cette expression au paragraphe 1 de l'article dépendra dans une large mesure de la législation interne et des caractéristiques juridiques des fonds de pension établis dans chaque État contractant. Le type de fonds établi au sein d'une entité juridique qui est décrit au paragraphe 10.5 des Commentaires sur l'article 3 [*cité au paragraphe 15 des commentaires sur l'article 3 de ce Modèle*] ne serait pas couvert par la définition d'un « fonds de pension reconnu » qui s'applique à une entité ou à un dispositif qui constitue une personne distincte ; néanmoins, le revenu de ce fonds étant attribué à l'entité juridique dont il fait partie, les dispositions de la Convention s'appliqueront à ce revenu dans la mesure où l'entité juridique elle-même a le statut de résident d'un État contractant en vertu du paragraphe 1 de l'article.

8.8 Lorsque, toutefois, un fonds constitue une « personne » qui est distincte de toute autre personne par laquelle ou au profit de laquelle il a été établi et il est géré, la définition d'un « fonds de pension reconnu » sera pertinente et, dans la mesure où les conditions de cette définition sont satisfaites, ce fonds constituera lui-même un « résident d'un État contractant ». Ce sera le cas dans de nombreux pays parce qu'il y est « assujéti à l'impôt » en raison des critères mentionnés à la première phrase du paragraphe 1, telle que cette phrase est interprétée par les États contractants ou, si ce n'est pas le cas, en raison de l'inclusion spécifique de l'expression « fonds de pension reconnu » dans le paragraphe 1.

8.9 Les États contractants sont bien évidemment libres d'omettre la référence aux « fonds de pension reconnus » au paragraphe 1 s'ils estiment que le revenu des dispositifs de pension établis dans les deux États est obtenu par des personnes qui ont par ailleurs le statut de résidents des États contractants, bien qu'ils puissent préférer conserver cette référence dans le paragraphe afin de lever toute ambiguïté.

8.10 Compte tenu de la diversité des dispositifs par le biais desquels des pensions de retraite sont versées, il sera donc souvent utile que les États contractants passent en revue les principaux types de dispositifs de pension utilisés dans chaque État et déterminent si la définition d'un « fonds de pension reconnu » s'applique à chaque type de dispositif et, plus généralement, comment les dispositions de la convention fiscale conclue entre ces États s'appliquent à ces dispositifs. Ils pourraient le faire au moment de la négociation de cette convention ou ultérieurement par le biais de la procédure amiable.

8.11 Le paragraphe 1 vise les personnes qui sont « assujetties à l'impôt » dans un État contractant en vertu de sa législation interne, en application de divers critères. Dans de nombreux États, une personne est considérée comme étant assujettie à l'obligation fiscale illimitée même si l'État contractant ne lui applique pas en fait d'impôt. Par exemple, les organismes caritatifs et d'autres organismes peuvent être exonérés d'impôt, à condition qu'ils remplissent toutes les conditions prévues dans la législation fiscale pour cette exonération. Ils sont donc soumis à la législation fiscale d'un État contractant. De plus, s'ils ne remplissent pas les conditions fixées, ils sont tenus d'acquitter l'impôt. La plupart des États considèrent ces organismes comme des résidents aux fins de la Convention (voir, par exemple, le paragraphe 1 de l'article 10 et le paragraphe 5 de l'article 11).

8.12 Mais dans certains États ces organismes ne sont pas considérés comme assujettis à l'impôt s'ils sont exonérés d'impôt en vertu de la législation fiscale nationale. Ces États peuvent ne pas considérer ces organismes comme des résidents aux fins de leurs conventions à moins que ces organismes ne soient expressément couverts par celles-ci. Les États contractants qui adoptent cette position peuvent régler cette question dans leurs négociations bilatérales.

8.13 Lorsqu'un État ne tient pas compte de l'existence d'une société de personnes pour fins fiscales et lui applique le régime de la transparence fiscale, imposant plutôt les associés sur leur part du revenu de la société de personnes, cette dernière n'est pas assujettie à l'impôt et ne peut donc pas être considérée comme un résident de cet État. Dans ce cas, cependant, le paragraphe 2 de l'article 1 clarifie que la Convention s'appliquera au revenu de la société de personnes dans la mesure où le revenu est traité, aux fins de l'imposition par cet État, comme le revenu d'un associé résident de cet État. Le même traitement s'appliquera aux revenus d'autres entités ou arrangements qui sont traités comme transparents sur le plan fiscal en vertu de la législation fiscale

d'un État contractant (voir les paragraphes 2 à 16 des Commentaires sur l'article 1 [cités au paragraphe 7 des commentaires sur l'article 1 de ce Modèle]).

6. Certains pays peuvent préférer s'abstenir d'aborder la question de la résidence des fonds de pension dans leurs conventions. Ces pays peuvent modifier le paragraphe 1 de l'article 4 en supprimant la référence aux fonds de pension reconnus et en omettant la définition de « fonds de pension reconnu » à l'article 3. Dans un tel cas, cependant, il pourrait y avoir des risques que les fonds de pension n'aient pas droit aux avantages conventionnels s'ils ne se qualifient pas comme « résidents d'un État contractant ».

7. Une petite minorité de membres du Comité n'était pas d'accord avec l'inclusion d'un « fonds de pension reconnu » au paragraphe 1 de l'article 4 en tant que catégorie distincte au même titre que l'État, ou l'une de ses subdivisions politique ou collectivités locales, sans qu'il soit nécessaire de satisfaire la condition de l'assujettissement à l'impôt en vertu de la législation d'un État sur la base des critères de domicile, résidence, siège de direction, etc.<sup>31</sup> Selon ces membres, le problème n'est pas de considérer les personnes bénéficiant « d'une exonération complète ou partielle de l'impôt dans cet État » (voir paragraphe 8.6 des commentaires sur l'article 4 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 5 ci-dessus) en tant que résidents mais plutôt le fait que le fonds puisse ne pas être « assujetti à l'impôt » en premier lieu. La question de ne pas considérer une exonération complète ou partielle comme constituant un assujettissement à l'impôt n'est en aucun cas propre aux fonds de pension reconnus mais peut être pertinente pour d'autres entités exonérées. Cela ne saurait donc justifier la dispense de la condition d'assujettissement à l'impôt pour être considéré comme résident. Pour ces membres, l'ajout de l'expression « fonds de pension reconnu » au paragraphe 1 de l'article 4 ne semble pas acceptable sur le plan technique.

8. S'agissant du paragraphe 8.13 des Commentaires sur l'article 4 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité

---

31 La décision d'inclure cette opinion minoritaire dans les commentaires a été prise lors de la vingt et unième session du Comité tenue en octobre 2020.

au paragraphe 5 ci-dessus, certains membres du Comité d'experts considèrent que les associés de sociétés de personnes fiscalement transparentes ne peuvent prétendre aux avantages de la convention en l'absence d'une règle semblable à celle incluse au paragraphe 2 de l'article 1. Ils sont d'avis qu'une règle spéciale est effectivement requise dans une convention pour fournir un tel résultat. Le paragraphe 2 de l'article 1 précise que la convention s'applique aux revenus de la société de personnes dans la mesure où ces revenus sont traités, aux fins de l'imposition par cet État, comme les revenus d'un associé qui est un résident de cet État. Le même traitement s'applique aux revenus d'autres entités ou dispositifs qui sont considérés comme fiscalement transparents en vertu de la législation fiscale d'un État contractant.

9. Lorsque l'ancien Groupe d'experts a rédigé le paragraphe 1 de l'article 4 sur la base du paragraphe 1 de l'article 4 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, il a initialement décidé d'omettre la seconde phrase de ce paragraphe. Cette phrase avait été ajoutée au Modèle de convention fiscale de l'OCDE pour couvrir, par exemple, le cas des diplomates et du personnel consulaire étrangers en poste dans un pays qui impose les résidents en fonction de leurs revenus mondiaux, où ils pourraient être considérés comme des résidents au regard de la législation interne de ce pays tout en n'étant imposables, du fait de leur statut spécial, que sur les revenus provenant de sources situées dans ce pays. Cette deuxième phrase a cependant été ajoutée au paragraphe 1 de l'article 4 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 1999. Le Comité considère que les explications suivantes sur cette deuxième phrase qui sont données dans les commentaires sur l'article 4 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont applicables à la deuxième phrase du paragraphe 1 de l'article 4 de ce Modèle :

8.1 Conformément aux dispositions de la seconde phrase du paragraphe 1, n'est cependant pas considérée comme « résident d'un État contractant », au sens de la Convention, la personne qui, bien que non domiciliée dans cet État, est regardée comme résident par la législation interne et n'est soumise qu'à une imposition limitée aux revenus dont la source est située dans cet État ou à la fortune qui y est située. Cette situation se rencontre dans certains États à l'égard de personnes physiques, notamment les agents diplomatiques et les fonctionnaires consulaires étrangers en service sur leur territoire.

8.2 Dans ses termes et dans son esprit, la deuxième phrase exclut également de la définition de résident d'un État contractant les entreprises sous contrôle étranger exonérées d'impôt sur leurs revenus étrangers en vertu de régimes de faveur conçus pour attirer les sociétés relais. Elle exclut également les sociétés et autres personnes qui ne sont pas soumises à un assujettissement complet à l'impôt dans l'État contractant parce que ces personnes, même si elles sont des résidents de cet État en vertu du droit fiscal interne de cet État, sont considérées être des résidents d'un autre État selon les dispositions d'une convention entre ces deux États. L'exclusion de certaines sociétés et autres personnes de la définition n'empêcherait évidemment pas les États contractants d'échanger des renseignements au sujet de leurs activités (voir le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 26). En fait, les États pourraient considérer qu'il serait approprié de procéder à des échanges spontanés de renseignements au sujet des personnes qui tentent d'obtenir des conventions fiscales des avantages indus.

### *Paragraphe 2*

10. Ce paragraphe, qui reprend le paragraphe 2 de l'article 4 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, énumère par ordre décroissant de pertinence un certain nombre de critères subsidiaires à appliquer lorsqu'une personne physique est résidente des deux États contractants et que les critères précédents ne permettent pas de déterminer clairement sa situation quant à la résidence. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 4 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 2 de l'article 4 de ce Modèle :

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

10. Pour résoudre ce conflit, il faut établir des règles spéciales qui donnent la prépondérance aux liens rattachant le contribuable à un État plutôt qu'à l'autre. Dans la mesure du possible, le critère de référence doit être tel qu'il ne fasse pas de doute que l'intéressé ne remplit les conditions requises que dans un État seulement ; en même temps, le critère devra être tel que le lien retenu fasse paraître normale l'attribution à l'État considéré du droit de lever l'impôt. Les faits auxquels s'appliqueront les règles spéciales sont ceux qui prévalent au cours de la période pendant laquelle la résidence du contribuable a une

incidence sur son assujettissement à l'impôt, période qui peut être d'une durée moindre que celle d'une période d'imposition entière. Par exemple, au cours d'une année civile, un particulier réside dans un État A, selon la législation fiscale de cet État, du 1<sup>er</sup> janvier au 31 mars, puis il se rend dans l'État B. Comme il réside dans l'État B plus de 183 jours, il est considéré par la législation fiscale de l'État B comme résident de cet État pendant l'année entière. Si l'on applique les règles spéciales pour la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 mars, le particulier était résident de l'État A. Par conséquent, l'État A comme l'État B devraient traiter ce particulier comme un résident de l'État A pour cette période, et comme un résident de l'État B du 1<sup>er</sup> avril au 31 décembre.

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

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

13. Au sujet de la notion de foyer d'habitation, il faut observer que toute forme d'habitation peut être prise en considération (maison ou appartement qui est la propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée louée). Mais la permanence de l'habitation est essentielle, ce qui signifie que l'intéressé fait le nécessaire pour avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivaient, est nécessairement lié à une courte durée (voyage d'agrément, voyage d'affaires, voyage d'études, stage dans une école, etc.). Par exemple, une maison appartenant à une personne physique ne peut pas être considérée comme étant à la disposition de cette personne pendant une période où la maison a été louée et effectivement remise à une partie non liée de sorte que l'individu n'a plus la possession de la maison et la possibilité d'y habiter.

14. Si la personne physique possède un foyer d'habitation permanent dans les deux États contractants, le paragraphe 2 donne la

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

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

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

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

Préférence est donnée à l'État contractant où la personne physique séjourne de façon habituelle.

17. Dans la première situation visée, à savoir le cas où la personne physique dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des États, le fait du séjour habituel dans un État mais non dans l'autre apparaît donc comme la circonstance qui, en cas de doute quant à l'endroit où l'intéressé a le centre de ses intérêts vitaux, fait pencher la



balance du côté de l'État où il séjourne le plus souvent. Doivent être pris en considération, à cet égard, les séjours faits par l'intéressé non seulement au foyer d'habitation permanent de l'État considéré mais aussi à tout autre endroit du même État.

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

19. L'application du critère prévu à l'alinéa *b*) nécessite de déterminer si la personne vit de manière habituelle, au sens où elle y est présente de façon courante ou régulière, dans l'un des deux États mais pas dans l'autre au cours d'une période donnée ; le critère ne sera pas rempli en se contentant de déterminer dans lequel des deux États contractants la personne a passé le plus de jours au cours de cette période. L'expression « séjourne de façon habituelle », à l'alinéa *b*), désigne la fréquence, la durée et la régularité de séjours qui font partie du rythme de vie normal d'une personne et qui ont donc un caractère plus que transitoire. Comme le reconnaît l'alinéa *c*), une personne peut séjourner de façon habituelle dans les deux États, par exemple si cette personne a été présente de façon courante ou régulière dans chacun de ces États au cours de la période considérée, indépendamment du fait qu'elle ait pu passer plus de jours dans un État plutôt que dans l'autre. Supposons par exemple que sur une période de cinq ans, une personne physique possède une maison à la fois dans les États A et B mais que les faits ne permettent pas de déterminer l'État où se situe le centre de ses intérêts vitaux. Cette personne travaille dans l'État A où elle vit habituellement, mais retourne dans l'État B deux jours par mois et une fois par an pour trois semaines de vacances. Dans ce cas, cette personne séjournera de façon habituelle dans l'État A mais pas dans l'État B. Supposons cependant que sur la même période de cinq ans, cette personne travaille de brèves périodes de temps dans l'État A, où elle revient 15 fois par an pour des séjours de deux semaines chaque fois, mais est présente dans l'État B le reste du temps (supposons également que les faits propres à ce cas ne permettent pas de déterminer l'État dans lequel se situe le centre des intérêts vitaux de la personne). Dans ce cas, la personne séjournera de façon habituelle à la fois dans l'État A et dans l'État B.

19.1 L'alinéa *b*) ne précise pas sur quelle période doit avoir lieu l'examen du point de savoir si une personne séjourne de façon

habituelle dans un État ou dans les deux États. L'examen doit porter sur une période suffisamment longue pour permettre d'évaluer la fréquence, la durée et la régularité de séjours qui font partie du rythme de vie normal de la personne. Il faut néanmoins veiller à examiner une période pendant laquelle il ne s'est pas produit de modifications radicales de la situation personnelle qui auraient des conséquences évidentes sur l'examen (comme une séparation ou un divorce). La période à prendre en compte pour déterminer si une personne séjourne de façon habituelle dans un des États ou dans les deux ne correspondra pas toujours à la période de double résidence, surtout si la période de double résidence est très brève. L'exemple suivant en fournit l'illustration. Supposons qu'une personne résidente de l'État C déménage dans l'État D pour travailler à divers endroits pendant une période de 190 jours. Au cours de cette période, elle est considérée comme résidente à la fois des États C et D en vertu de leurs législations fiscales respectives. Cette personne a vécu dans l'État C pendant de nombreuses années avant de déménager dans l'État D, reste dans l'État D pendant toute sa période d'emploi et retourne dans l'État C pour y vivre de façon permanente à la fin de la période de 190 jours. Au cours de sa période d'emploi dans l'État D, la personne ne dispose d'un logement permanent ni dans l'État C ni dans l'État D. Dans cet exemple, déterminer si la personne séjourne de façon habituelle dans l'un des deux États ou dans les deux implique de prendre en considération une période de temps plus longue que la période de 190 jours de double résidence afin de pouvoir évaluer la fréquence, la durée et la régularité des séjours qui faisaient partie du rythme de vie normal de la personne.

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

### ***Paragraphe 3***

11. Le paragraphe 3 reproduit le paragraphe 3 de l'article 4 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. En 2017, à la suite d'une recommandation incluse dans le rapport final sur l'action 6 (Empêcher

l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales)<sup>32</sup> du projet BEPS de l'OCDE et du G20, des modifications ont été apportées au paragraphe 3 des deux Modèles pour remplacer la règle précédente basée sur le siège de direction effective. Le Comité considère que les explications suivantes données dans les commentaires sur l'article 4 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont applicables au paragraphe 3 de l'article 3 de ce Modèle :

21. Le paragraphe concerne les sociétés et tous autres groupements de personnes sans qu'il y ait lieu de tenir compte du fait qu'ils ont ou qu'ils n'ont pas la personnalité juridique. Dans la pratique, il sera assez rare qu'une société, etc., soit assujettie à l'impôt, en raison de sa résidence, dans plus d'un État, mais le cas pourra évidemment se présenter si un État se base sur le lieu d'enregistrement et l'autre sur le lieu où se trouve la direction effective. En conséquence, il faut également établir pour les sociétés, etc., des règles concernant la préférence.

22. Lors de la rédaction initiale du paragraphe 3, il a été estimé que ce ne serait pas une solution adéquate que d'attacher de l'importance à un critère de pure forme comme l'enregistrement et la préférence a été donnée à une règle basée sur l'endroit où était situé le siège de direction effective, l'intention étant que celui-ci soit basé sur le lieu où la société, etc. était effectivement dirigée.

23. En 2017, toutefois, le Comité des affaires fiscales [*de l'OCDE*] a reconnu que, bien que les situations de double résidence d'entités autres que des personnes physiques soient relativement rares, des sociétés ayant la double résidence étaient impliquées dans un certain nombre de cas d'évasion fiscale. La conclusion s'est alors imposée qu'il serait préférable de régler au cas par cas le problème de la double résidence des entités autres que les personnes physiques.

24. Eu égard à ces considérations, la version actuelle du paragraphe 3 prévoit que les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de résoudre d'un commun accord les cas de double résidence d'une personne autre qu'une personne physique.

24.1 Les autorités compétentes chargées d'appliquer le paragraphe 3 prendront en considération divers facteurs tels que le lieu où les réunions du conseil d'administration de la personne ou de tout autre organe équivalent se tiennent généralement, le lieu où le directeur général et les autres dirigeants exercent généralement leur activité, le

---

32 Voir la note de bas de page 7.

lieu où s'exerce la gestion supérieure des affaires courantes de la personne, le lieu où se situe le siège de la personne morale, l'État dont la législation régit le statut juridique de la personne morale, le lieu où sa comptabilité est tenue, la réponse à la question de savoir si le fait que l'on détermine que la personne morale est un résident de l'un des États contractants, mais pas de l'autre aux fins de la Convention, fait naître un risque d'application induite des dispositions de la Convention, etc. Les pays qui considèrent que les autorités compétentes ne devraient pas se voir investies du pouvoir de se prononcer sur de tels cas de double résidence sans disposer d'indications sur les facteurs à prendre en compte pour statuer souhaiteront peut-être compléter cette disposition afin de faire référence aux facteurs susmentionnés ou à d'autres jugés pertinents.

24.2 Une décision au titre du paragraphe 3 sera normalement revendiquée par l'entité intéressée en vertu du mécanisme prévu au paragraphe 1 de l'article 25. Cette demande peut être formulée dès qu'il est probable que la personne sera considérée comme résidente de chacun des États contractants au titre du paragraphe 1. En raison de l'obligation de notification prévue par le paragraphe 1 de l'article 25, elle doit être adressée en tout état de cause dans les trois ans suivant la première notification à cette personne de mesures d'imposition prises par un État ou les deux, indiquant que les allègements ou exemptions ont été refusés à cette personne en raison de son statut de double résidence, sans que les autorités compétentes aient pris la peine au préalable de déterminer un État de résidence unique selon le paragraphe 3. Les autorités compétentes auxquelles est adressée une demande de détermination de résidence en vertu du paragraphe 3 doivent la traiter rapidement et transmettre leur réponse au contribuable le plus tôt possible.

24.3 Parce que les éléments sur lesquels la décision sera fondée peuvent évoluer avec le temps, les autorités compétentes statuant en vertu des dispositions de cet article devraient préciser à quelle période se rapporte leur décision.

24.4 La dernière phrase du paragraphe 3 dispose qu'en l'absence d'un accord entre les autorités compétentes, la personne ayant une double résidence ne pourra prétendre à aucun des allègements ou exonérations prévus par la Convention sauf dans la mesure et selon les conditions convenues par les autorités compétentes. Toutefois, cela n'empêchera pas que le contribuable soit considéré comme résident de chacun des États contractants à des fins autres que l'octroi des

allègements ou exonérations prévus par la Convention à cette personne. Cela signifie, par exemple, que la condition prévue à l'alinéa b) du paragraphe 2 de l'article 15 ne sera pas satisfaite s'agissant d'un salarié de cette personne qui est résident de l'un des États contractants et qui exerce un emploi dans l'autre État. De même, si une personne est une société, elle sera considérée comme résidente de chacun des États aux fins de l'application de l'article 10 aux dividendes qu'elle versera.

12. Même si le paragraphe 3 de l'article 4 n'inclut plus la règle fondée uniquement sur le siège de direction effective de l'entité, certains États peuvent considérer qu'il est préférable de traiter les cas de double résidence des entités en utilisant cette règle. Ces États peuvent considérer que cette règle peut être interprétée de manière à éviter tout abus et peuvent donc souhaiter inclure la version suivante du paragraphe 3, qui figurait dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies avant 2017 :

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

*Article 5*

## ÉTABLISSEMENT STABLE

**A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. L'article 5 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies se fonde sur l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, dont il diffère toutefois sur plusieurs points importants. Pour l'essentiel, il s'agit des aspects suivants de l'article 5 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies :

- la durée requise pour qu'un chantier de construction constitue un établissement stable est de six mois, au lieu de 12 mois comme c'est le cas dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, et ce critère s'étend expressément aux projets de montage ou d'installation ainsi qu'aux activités de supervision liées à ces projets (alinéa *(a)* du paragraphe 3) ;
- La fourniture de services par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel constitue un établissement stable lorsque des activités de cette nature se poursuivent pendant une période représentant un total de plus de 183 jours dans les limites d'une durée quelconque de 12 mois commençant ou prenant fin pendant l'année fiscale considérée (alinéa *(b)* du paragraphe 3) ;
- l'article 14 (professions indépendantes) a été maintenu alors qu'il a été supprimé dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'article 5 de ce dernier Modèle traitant des cas qui étaient précédemment soumis au critère de la « base fixe » énoncé à l'article 14. Comme on l'indique plus loin (aux paragraphes 35 et suivants), alors que le Modèle de convention fiscale des Nations Unies a maintenu l'article 14, les présents commentaires donnent des indications aux pays qui ne souhaitent pas faire figurer un tel article dans leurs conventions fiscales bilatérales ;
- dans la liste du paragraphe 4 énumérant les cas où l'on considère qu'il n'y a pas établissement stable (souvent appelée liste des « activités préparatoires ou auxiliaires), le terme « livraison » n'est pas mentionné dans le cas du Modèle de convention

fiscale des Nations Unies alors qu'il l'est dans le cas du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Il s'ensuit qu'une activité de livraison pourrait entraîner l'existence d'un établissement stable en vertu du Modèle de convention fiscale des Nations Unies sans que cela soit le cas en vertu du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ;

- les activités d'un « agent dépendant » peuvent constituer un établissement stable, même si cette personne ne conclut pas habituellement certains contrats devant être exécutés par l'entreprise étrangère et ne joue pas habituellement le rôle principal menant à la conclusion de tels contrats, lorsque cette personne dispose habituellement d'un stock de marchandises à même lequel elle effectue régulièrement des livraisons (alinéa (b) du paragraphe 5) ;
- une disposition spéciale précise dans quelles conditions une entreprise d'assurances est considérée comme ayant un établissement stable ; de ce fait, le Modèle de convention fiscale des Nations Unies rend plus probable l'existence d'un établissement stable (paragraphe 6).

Ces différences sont analysées de manière plus détaillée ci-après.

2. La notion d'« établissement stable » est utilisée dans les conventions fiscales bilatérales en vue de déterminer le droit, pour un État, d'imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État. En particulier, les bénéfices d'une entreprise d'un État ne seront imposables dans l'autre État que si elle y dispose d'un établissement stable et seulement dans la mesure où ses bénéfices sont imputables à l'activité de cet établissement. Le principe de l'établissement stable était déjà utilisé dans les modèles antérieurs de conventions, y compris les modèles élaborés en 1928 par la Société des Nations. Le Modèle de convention fiscale des Nations Unies réaffirme ce principe.

## **B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 5**

### ***Paragraphe 1***

3. Ce paragraphe, qui reprend le paragraphe 1 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, donne la définition de

l'expression « établissement stable », cette définition soulignant la caractéristique essentielle d'un établissement stable, soit l'existence d'une « installation fixe d'affaires » dotée d'un situs distinct. D'après le paragraphe 6 des commentaires de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cette définition repose sur les conditions suivantes :

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

4. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable à l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

5. Dans de nombreux États, une entreprise étrangère peut être autorisée ou obligée à s'inscrire aux fins d'une taxe sur la valeur ajoutée ou d'une taxe sur les produits et services (TVA/TPS) indépendamment du fait qu'elle dispose dans cet État d'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle elle exerce tout ou partie de son activité ou du fait qu'elle soit considérée comme ayant un établissement stable dans cet État en vertu du paragraphe 5 de l'article 5. Cependant, le traitement en vertu de la TVA/TPS n'est pas en lui-même pertinent aux fins de l'interprétation et de l'application de la définition d'établissement stable dans la Convention ; lors de l'application de cette définition, il ne faut donc tirer aucune conclusion à partir de la façon dont une entreprise étrangère est traitée pour



les fins de la TVA/TPS et ce, malgré le fait qu'une entreprise étrangère soit enregistrée pour les fins de la TVA/TPS.<sup>1</sup> [33]

- 1 Voir le paragraphe 337 du Rapport sur l'Action 1 du Projet BEPS (« ... il convient de souligner, à propos de la simplification des formalités d'enregistrement à la TVA, que celles-ci doivent être accomplies indépendamment du fait qu'une entreprise dispose ou non d'un établissement stable (ES) aux fins de l'impôt sur les bénéfices. »), OCDE (2017), *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252141-fr>. Cf. la note de bas de page no 24 des Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS (« Aux fins des présents Principes directeurs, on suppose que l'établissement comporte une installation fixe d'affaires ayant un niveau d'infrastructure suffisant en termes de personnel, de systèmes et d'actifs pour recevoir et/ou effectuer des prestations. L'identification à la TVA n'est pas en soi constitutive d'un établissement aux fins des présents Principes directeurs. Les pays sont encouragés à communiquer sur la manière dont un « établissement » est défini dans leur législation sur la TVA. »), OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264272958-fr>.

[...]

7. Peut-être pourrait-on soutenir qu'il eût été opportun de mentionner également dans la définition générale l'autre élément caractéristique de l'établissement stable auquel on a parfois attaché une certaine importance dans le passé, à savoir que l'établissement doit avoir un caractère productif, c'est-à-dire contribuer aux bénéfices de l'entreprise. Ce point de vue n'a pas été retenu dans la présente définition. Il est en effet évident que, dans une entreprise commerciale bien administrée, chaque élément de l'entreprise contribue à la productivité de l'ensemble. Il ne s'ensuit pas nécessairement que, du fait que dans le cadre général de l'organisation, un établissement particulier a un « caractère productif », on puisse attribuer, à bon droit, à cet établissement une part de bénéfices en vue de l'imposition dans un territoire particulier (voir les Commentaires sur le paragraphe 4).

8. Il est également important de noter que les modalités d'exercice de l'activité évoluent au fil des années de sorte que les faits et le

---

33 [À l'évidence, cependant, les faits et informations obtenus en vertu de la législation sur la TVA/TPS pourraient être pertinents dans l'application de la définition conventionnelle de l'établissement stable.]

dispositif prévalant à un moment donné peuvent ne plus prévaloir après une évolution dans les modalités d'exercice de l'activité d'une entreprise dans un État donné. À l'évidence, l'existence d'un établissement stable dans un État pendant une période donnée doit être établie en se fondant sur les circonstances prévalant pendant cette période, et non sur celles prévalant pendant une période passée ou future, notamment une période antérieure à l'adoption de nouveaux dispositifs ayant modifié les modalités d'exercice de l'activité.<sup>[34]</sup>

9. En outre, l'existence, dans l'autre État contractant, d'un établissement stable d'une entreprise d'un État contractant doit être établie indépendamment de la détermination des dispositions de la Convention s'appliquant aux bénéfices tirés par l'entreprise. Par exemple, une ferme ou un bureau de location d'appartements situé dans un État contractant et exploité par un résident de l'autre État contractant peut constituer un établissement stable indépendamment du fait que les bénéfices attribuables à cet établissement stable constituent des revenus tirés de biens immobiliers visés par l'article 6 ; si l'existence d'un établissement stable peut dans de tels cas ne pas être pertinente aux fins de l'application de l'article 6, elle demeure pertinente aux fins de l'application d'autres dispositions telles que celles des paragraphes 4 et 5 de l'article 11, de l'alinéa c) du paragraphe 2 de l'article 15 et du paragraphe 3 de l'article 24.

10. L'expression « installation d'affaires » couvre tout local, matériel ou installation utilisé pour l'exercice des activités de l'entreprise, qu'il serve ou non exclusivement à cette fin. Il peut même y avoir une installation d'affaires lorsque aucun local n'est disponible ni

---

34 *[Ce principe, cependant, n'affecte pas l'application des parties de la définition de l'établissement stable qui exigent expressément la prise en considération de faits ou d'arrangements antérieurs. Par exemple, dans le contexte de l'alinéa (b) du paragraphe 3 de l'article 5, pour déterminer si un établissement stable existe au cours d'un exercice donné, il faudra souvent examiner si des services ont été fournis au cours d'une partie d'un exercice précédent qui serait inclus dans une période de 12 mois se terminant au cours de cet exercice financier donné. Supposons, par exemple, que l'année fiscale de l'État B corresponde à l'année civile. Si une entreprise de l'État A fournit des services dans l'État B du 1<sup>er</sup> juillet 00 au 31 janvier 01 par l'intermédiaire d'employés ou autres personnel engagé par l'entreprise à cette fin, les services rendus au cours de l'année 00 seront pertinents aux fins de l'application, par l'État B, de l'alinéa (a) du paragraphe 3 au cours de son exercice financier 01.]*

nécessaire pour l'exercice des activités de l'entreprise et que celle-ci dispose simplement d'un certain emplacement. Il importe peu que l'entreprise soit ou non propriétaire ou locataire du local, du matériel ou de l'installation ou qu'elle l'ait d'une autre manière à sa disposition. Ainsi, l'installation d'affaires peut être constituée par une place sur un marché, ou par un certain emplacement, utilisé de manière permanente, dans un dépôt de douane (par exemple pour le stockage de marchandises taxables). L'installation d'affaires peut aussi se trouver dans les locaux d'une autre entreprise. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'entreprise étrangère dispose en permanence de certains locaux ou d'une partie des locaux appartenant à l'autre entreprise.

11. Comme il a été noté précédemment, le simple fait qu'une entreprise ait à sa disposition un certain emplacement servant à ses activités d'entreprise suffit pour constituer une installation d'affaires, de sorte que l'entreprise n'a pas l'obligation de détenir un droit juridique formel sur cette installation. Ainsi, par exemple, il pourrait y avoir un établissement stable lorsqu'une entreprise occupe illégalement un certain emplacement à partir duquel elle exerce son activité.

12. Si l'existence d'un droit juridique formel d'utiliser un emplacement particulier n'est pas indispensable pour que cet emplacement constitue un établissement stable, la simple présence d'une entreprise à un emplacement particulier ne signifie pas nécessairement que cet emplacement soit à la disposition de l'entreprise. Le fait qu'un emplacement puisse être considéré comme étant à la disposition d'une entreprise de telle manière qu'il puisse constituer une « installation d'affaires par l'intermédiaire de laquelle [cette] entreprise exerce tout ou partie de son activité » dépendra du pouvoir effectif, reconnu à l'entreprise, d'utiliser cet emplacement ainsi que de la mesure dans laquelle elle y est présente et des activités qu'elle y exerce. Les exemples suivants sont présentés à titre illustratif. Lorsqu'une entreprise est légalement autorisée à utiliser un emplacement particulier qui est uniquement affecté à l'exercice de ses propres activités (autrement dit lorsqu'elle a légalement la jouissance de cet emplacement), l'emplacement est manifestement mis à sa disposition. Il en sera également ainsi lorsqu'une entreprise est autorisée à utiliser un emplacement spécifique appartenant à une autre entreprise ou utilisé par plusieurs entreprises et exerce son activité à cet emplacement de manière continue pendant une durée prolongée. Tel ne sera pas le cas en revanche lorsque la présence de l'entreprise à l'emplacement considéré est si discontinue ou occasionnelle que l'emplacement ne peut

pas être considéré comme une installation d'affaires de l'entreprise (notamment lorsque les salariés d'une entreprise ont accès aux locaux d'entreprises associées dans lesquels ils se rendent souvent, sans toutefois y travailler pendant une certaine durée). Lorsqu'une entreprise n'est pas autorisée à être présente sur un emplacement et, de fait, n'utilise pas cet emplacement, l'emplacement n'est manifestement pas mis à sa disposition ; on ne peut donc pas considérer, par exemple, qu'une usine qui est détenue et utilisée exclusivement par un fournisseur ou un sous-traitant est mise à la disposition d'une entreprise recevant les marchandises produites dans cette usine simplement parce que toutes les marchandises seront utilisées dans le cadre de l'activité de l'entreprise (voir également les paragraphes 65, 66 et 121 [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités aux paragraphes 58 et 78 ci-dessous*]). Il importe en outre de rappeler que même si un emplacement est une installation d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce pour partie son activité, cet emplacement ne sera pas considéré comme un établissement stable si le paragraphe 4 s'applique aux activités exercées à cet emplacement.

5. Une petite minorité de membres du Comité ont exprimé leur désaccord avec les sixième et septième phrases du paragraphe 12 des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessus<sup>35</sup>. Selon ces membres, il serait difficile de déterminer à quel point une présence intermittente sur un site devrait être considérée comme constituant une installation d'affaires. Cela dépendra des faits et des circonstances de chaque cas. Pour ces membres, le critère d'un emplacement qui est à la disposition d'une entreprise devrait être appliqué en fonction de la réponse à la question de savoir si la présence à cet endroit est en mesure de servir les intérêts de l'entreprise plutôt qu'en fonction de la durée de la présence et de la détermination du caractère continu ou intermittent de cette présence.

6. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui fournit des exemples supplémentaires illustrant l'application des principes énoncés au paragraphe 12 de ces commentaires,

---

35 La décision d'inclure cette opinion minoritaire dans les commentaires a été prise lors de la vingt et unième session du Comité tenue en octobre 2020.

est applicable à l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

13. Ces principes sont illustrés par les exemples supplémentaires qui suivent dans lesquels des représentants d'une entreprise sont présents dans les locaux d'une autre entreprise.

14. Le premier exemple est celui d'un vendeur qui se rend régulièrement chez un client important pour prendre des commandes et, à cette fin, rencontre le directeur des approvisionnements dans son bureau. Dans ce cas, les locaux du client ne sont pas à la disposition de l'entreprise pour laquelle travaille le vendeur et ne constituent donc pas une installation d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise réalise son activité (toutefois, selon les circonstances, le paragraphe 5 [ou 6] peut s'appliquer pour conclure à l'existence d'un établissement stable présumé).

15. Le deuxième exemple est celui d'un employé d'une société qui, durant une longue période, est autorisé à utiliser un bureau au siège d'une autre société (par exemple, une filiale récemment acquise) afin de veiller à ce que la seconde société respecte ses obligations aux termes de contrats conclus avec la première. Dans ce cas, l'employé exerce des activités liées à l'activité de la première société et le bureau mis à sa disposition au siège de la deuxième société constitue un établissement stable de son employeur en autant que le bureau soit à sa disposition pour une période de temps assez longue pour constituer une « installation fixe d'affaires » (voir les paragraphes 28 à 34 *[des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités aux paragraphes 11 et 13 ci-dessous]*) et que les activités exercées à cet endroit ne soient pas limitées aux activités décrites au paragraphe 4 de l'article.

16. Le troisième exemple est celui d'une entreprise de transports routiers qui, pendant plusieurs années, utilise quotidiennement un dock de livraison à l'entrepôt d'un client afin de livrer des produits achetés par ce client. Dans ce cas, la présence en cet endroit de l'entreprise de transports routiers est si limitée que cet emplacement ne saurait être considéré comme étant à sa disposition de façon à constituer un établissement stable de cette entreprise.

17. Le quatrième exemple est celui d'un peintre en bâtiment qui, deux ans durant, passe trois jours par semaine dans le grand immeuble de bureaux de son principal client. Dans ce cas, la présence du peintre dans l'immeuble de bureaux d'une autre entreprise où il exerce les fonctions les plus importantes de son activité d'entreprise (à savoir la peinture) permet de conclure à l'existence d'un établissement stable de ce peintre.

18. Même si l'activité d'une entreprise peut être exercée pour partie dans des locaux tels qu'un bureau situé au domicile d'une personne physique, ceci ne devrait pas conduire automatiquement à la conclusion que ces locaux sont mis à la disposition de l'entreprise simplement parce qu'ils sont utilisés par une personne (notamment un salarié) qui travaille pour cette entreprise. Le fait qu'un bureau à domicile constitue un endroit mis à la disposition de l'entreprise sera établi en fonction des faits et des circonstances spécifiques à chaque situation. Dans de nombreux cas, l'exercice d'une activité au domicile d'une personne (notamment d'un salarié) aura un caractère si discontinu ou occasionnel que le domicile ne sera pas considéré comme un endroit mis à la disposition de l'entreprise (voir le paragraphe 12 précédent). Néanmoins, lorsqu'un bureau à domicile est utilisé de manière continue pour l'exercice d'une activité d'entreprise et qu'il est clair, au vu des faits et des circonstances, que l'entreprise a obligé la personne à utiliser les locaux concernés pour l'exercice d'une activité de l'entreprise (notamment en ne fournissant pas de bureau à un salarié alors que la nature même de l'emploi l'exige clairement<sup>[36]</sup>), le bureau à domicile peut être considéré comme étant mis à la disposition de l'entreprise.

19. Un exemple parlant est celui d'une consultante non-résidente qui est présente pendant une certaine durée dans un État donné où elle exerce la majeure partie des activités d'entreprise de sa propre entreprise de conseil depuis un bureau installé à son domicile dans cet État ; dans ce cas, le bureau à domicile constitue un endroit mis à la disposition de l'entreprise. Néanmoins, lorsqu'un travailleur transfrontalier exécute la majeure partie de ses tâches à partir de son domicile situé dans un État, et non à partir du bureau mis à sa disposition dans l'autre État, il conviendrait de ne pas considérer que son domicile

---

36 *[Le Comité a toutefois observé que tel n'est pas le cas lorsque l'employeur, en raison de circonstances particulières (telles qu'une pandémie), oblige les salariés à travailler à domicile plutôt que de se présenter aux bureaux qu'il met normalement à la disposition de ces salariés.]*

est mis à la disposition de l'entreprise dans la mesure où ce n'est pas l'entreprise qui a exigé que le domicile soit utilisé pour l'exercice de ses activités<sup>[37]</sup>. Il convient cependant de noter que, sachant que la grande majorité des salariés résident dans un État où leur employeur dispose d'une ou de plusieurs installations d'affaires auxquelles ils rendent compte, la question de savoir si un bureau à domicile constitue, ou non, un endroit mis à la disposition d'une entreprise se posera rarement dans la pratique. Par ailleurs, les activités exercées depuis un bureau à domicile n'auront souvent qu'un caractère auxiliaire et tomberont donc sous le coup de l'exception prévue au paragraphe 4.

7. Une petite minorité de membres du Comité ont exprimé leur désaccord avec les deux dernières phrases du paragraphe 19 des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessus<sup>38</sup>. Selon ces membres, les conclusions mises de l'avant dans ces deux phrases ne peuvent être généralisées et dépendraient des faits. Pour ces membres, il pourrait exister des modèles d'affaires dans lesquels les employés seraient tenus de travailler principalement à domicile, bien que l'employeur ait plusieurs bureaux dans l'État considéré pour diverses raisons, la flexibilité étant l'une de ces raisons. Dans bon nombre de ces situations, les activités à domicile ne seraient pas auxiliaires.

8. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui contient des explications supplémentaires sur la définition du paragraphe 1 de l'article 5, est applicable à l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications

---

37 *[Le simple fait que l'employeur n'exige pas formellement de l'employé que ce dernier utilise son domicile aux fins des activités d'entreprise de l'employeur ne devrait pas suffire à cette fin. La question de savoir si l'employeur exige que l'employé utilise le domicile pour ses activités d'entreprise doit être déterminée sur la base de tous les faits et circonstances pertinents.]*

38 La décision d'inclure cette opinion minoritaire dans les commentaires a été prise lors de la vingt et unième session du Comité tenue en octobre 2020.

supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

20. L'expression « par l'intermédiaire de » doit être interprétée au sens large comme s'appliquant à toute situation dans laquelle des activités d'entreprise sont exercées sur un site particulier qui est à la disposition de l'entreprise à cet effet. Ainsi, par exemple, une entreprise en train de paver une route sera considérée comme exerçant son activité « par l'intermédiaire » du site où cette activité se déroule.

21. D'après la définition, l'installation d'affaires doit être « fixe ». Ainsi, il doit normalement exister un lien entre l'installation d'affaires et un point géographique déterminé. La période pendant laquelle une entreprise d'un État contractant opère dans l'autre État contractant importe peu si ses opérations n'ont pas lieu en un lieu précis, mais cela ne signifie pas que l'outillage constituant l'installation d'affaires doit être matériellement fixé au sol. Il suffit que l'outillage demeure dans un endroit particulier (cf. toutefois le paragraphe 57 *[des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 30 ci-dessous des commentaires sur l'article 5 du présent Modèle]*).

22. Lorsque la nature des activités d'une entreprise est telle que ces activités se déplacent en différents endroits voisins, il peut être difficile de déterminer s'il existe une seule « installation fixe d'affaires » (si deux installations d'affaires sont occupées et que les autres conditions énoncées à l'article 5 sont remplies, l'entreprise a, naturellement, deux établissements stables). Ainsi qu'il est établi aux paragraphes 51 et 57 *[des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités aux paragraphes 26 et 30 ci-dessous des commentaires sur l'article 5 du présent Modèle]*, on considère en général qu'il existe une installation d'affaires distincte lorsqu'on peut dire, compte tenu de la nature des activités d'entreprise, qu'un endroit donné à l'intérieur duquel ces activités se déplacent constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique au regard de ces activités.

23. On peut illustrer ce principe par des exemples. Une mine constitue à l'évidence une installation d'affaires distincte, même si des activités peuvent se déplacer d'un site à un autre au sein d'une mine qui peut être de très grandes dimensions, dans la mesure où elle constitue une unité géographique et commerciale unique dans le cadre de l'activité minière. De même, un « centre d'hébergement de



bureaux » dans lequel une société de conseil loue régulièrement différents bureaux peut être considéré comme une installation d'affaires distincte de cette société, car dans ce cas l'immeuble constitue géographiquement un tout, et le centre d'hébergement est une installation fixe d'affaires pour la société de conseil. Pour la même raison, une rue piétonne, un marché en plein air ou une foire dans les différentes parties de laquelle ou duquel un commerçant installe régulièrement son éventaire constitue une installation d'affaires distincte pour ce commerçant.

9. Les commentaires sur le paragraphe 1 de l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE contiennent quelques exemples portant sur des prestations de services. Même si le Comité considère que les exemples inclus dans les paragraphes 24 et 25 de ces commentaires qui sont cités ci-dessous sont applicables au paragraphe 1 de l'article 5 du présent Modèle, le Comité tient à préciser que les dispositions de l'alinéa (b) du paragraphe 3 de l'article 5 du présent Modèle s'appliquent lorsqu'une entreprise fournit des services par l'intermédiaire d'employés ou autre personnel engagé à cette fin. En conséquence, les conclusions présentées dans les paragraphes suivants des commentaires du Modèle de convention fiscale de l'OCDE peuvent être moins pertinentes à l'égard du Modèle de convention fiscale des Nations Unies (comme c'est d'ailleurs le cas en ce qui concerne d'autres parties des commentaires sur le paragraphe 1 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE) :

24. En revanche, lorsqu'il n'existe pas de cohérence commerciale, le fait que des activités aient lieu dans une zone géographique limitée ne doit pas conduire à considérer cette zone comme une installation fixe d'affaires. Par exemple, lorsqu'un peintre en bâtiment travaille successivement dans le cadre d'une série de contrats indépendants pour un certain nombre de clients distincts dans un grand immeuble de bureaux, on ne peut considérer que les travaux exécutés dans cet immeuble constituent un seul et même projet, et cet immeuble ne saurait être considéré comme une installation d'affaires distincte aux fins de ces travaux. En revanche, dans l'exemple différent d'un peintre qui, aux termes d'un contrat unique, exécute des travaux dans l'ensemble d'un immeuble pour un client unique, on peut considérer que cet immeuble constitue une installation d'affaires unique aux fins de ces travaux car il constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique.

25. A l'inverse, il arrive qu'une zone où sont réalisées des activités dans le cadre d'un projet unique, et qui constitue un tout cohérent sur le plan commercial, n'ait pas la cohérence géographique nécessaire pour constituer une installation d'affaires unique. Par exemple, si un consultant officie dans différentes agences implantées à des endroits différents dans le cadre d'un même projet de formation des salariés d'une banque, il convient de traiter chaque agence séparément. En revanche, si le consultant se déplace d'un bureau à un autre au sein d'une même agence, on considère qu'il demeure dans la même installation d'affaires. L'agence unique possède une cohérence géographique, élément qui n'existe pas si le consultant se déplace dans différentes agences géographiquement distinctes.

10. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite de l'application de l'article 5 à un navire, est applicable à l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

26. Un navire qui navigue dans les eaux internationales ou dans un ou plusieurs États n'est pas fixe et, dès lors, ne constitue pas une installation fixe d'affaires (sauf si l'exploitation du navire est restreinte à une zone particulière) présentant une cohérence commerciale et géographique). Les activités exercées à bord d'un tel navire, comme l'exploitation d'un magasin ou d'un restaurant, doivent être traitées de la même manière aux fins de déterminer si le paragraphe 1 s'applique (*le[s] paragraphe[s] 3,] 5 [et 6] pourr[ai]ent*) toutefois s'appliquer à certaines de ces activités, notamment lorsque des contrats sont conclus quand ces magasins ou restaurants sont exploités dans un État).

11. Le Comité considère également que les paragraphes 28 à 31 suivants des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite de l'aspect temporel du mot « fixe », est applicable au paragraphe 1 de l'article 5 du présent Modèle tout en reconnaissant que de telles situations exceptionnelles ne se produisent pas souvent en pratique et qu'une attention particulière doit donc être portée lorsqu'on se fonde sur ces paragraphes dans un cas réel :

28. Puisque l'installation d'affaires doit être fixe, il s'ensuit aussi qu'un établissement stable n'est censé exister que si l'installation d'affaires a un certain degré de permanence, c'est-à-dire si elle n'a pas un caractère purement temporaire. Une installation d'affaires peut constituer un établissement stable, même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période en raison du caractère particulier des activités de l'entreprise qui ne peuvent être exercées que sur une période très brève. Il est parfois difficile de déterminer si c'est le cas. Même si les pratiques des pays membres n'ont pas été homogènes en ce qui concerne le critère temporel, l'expérience montre que l'on n'a pas normalement conclu à l'existence d'un établissement stable lorsque l'activité avait été exercée dans un pays par l'intermédiaire d'une installation d'affaires tenue depuis moins de six mois (à l'inverse, la pratique montre que dans beaucoup de cas on a conclu à l'existence d'un établissement stable quand l'installation d'affaires était entretenue durant une période plus longue).

29. L'une des exceptions à cette pratique générale est celle des activités de nature récurrente : en pareil cas, chaque laps de temps pendant lequel l'installation est utilisée doit être considéré en combinaison avec le nombre de fois où elle l'a été (la période considérée pouvant s'étendre sur plusieurs années). Cette exception est illustrée par l'exemple suivant. Une entreprise de l'État R exerce des activités de forage dans une zone reculée de l'Arctique dans l'État S. Les conditions saisonnières qui prévalent dans cette zone empêchent que ces activités soient poursuivies pendant plus de trois mois par an, mais elles doivent s'étaler sur cinq ans. Dans ce cas, compte tenu de la nature des activités conduites dans la zone concernée, on pourrait considérer que le critère de durée applicable pour établir l'existence d'un établissement stable est satisfait en raison du caractère récurrent de l'activité et indépendamment du fait que toute présence continue dure moins de six mois ; le critère de durée pourrait également être satisfait dans le cas de périodes plus courtes à caractère récurrent imposées par la spécificité des activités concernées.

30. Une autre exception à cette pratique générale est celle d'activités constituant une entreprise qui a été menée exclusivement dans le pays considéré ; dans ce cas, l'entreprise peut être de courte durée de par sa nature, mais comme elle n'a eu d'existence que dans ce pays, sa relation avec lui est plus forte. Cette exception est illustrée par l'exemple suivant. Une résidente de l'État R a appris qu'un documentaire serait prochainement tourné pour la télévision dans un village reculé de l'État S où ses parents possèdent encore une

grande maison. Le documentaire nécessitera la présence d'un certain nombre d'acteurs et de techniciens dans le village pendant une période de quatre mois. Cette personne s'entend par contrat avec le producteur du documentaire pour fournir des services de restauration aux acteurs et aux techniciens pendant ces quatre mois et, aux termes du contrat, elle fait de la maison de ses parents une cafétéria qu'elle exploite en tant qu'unique propriétaire pendant la période concernée. Ce sont là les seules activités commerciales qu'elle exerce et l'entreprise cesse d'exister à l'issue de la période de tournage ; la cafétéria sera donc l'unique emplacement où l'entreprise exercera l'intégralité de ses activités. Dans ce cas, on pourrait considérer que le critère de durée applicable pour établir l'existence d'un établissement stable est satisfait dès lors que le restaurant est exploité pendant toute la durée de l'existence de l'entreprise. La situation serait différente en revanche si une société résidente de l'État R exploitait plusieurs établissements de restauration dans l'État R exploitait une cafétéria dans l'État S pendant les quatre mois nécessaires à la production d'un documentaire. Dans ce cas, l'activité de la société, exercée de manière permanente dans l'État R, n'est que temporairement exercée dans l'État S.

31. Pour faciliter l'application pratique des dispositions de l'article, les pays sont invités à tenir compte des pratiques citées aux paragraphes 28 à 30 [*ci-dessus*] lorsqu'ils sont confrontés à des litiges sur la question de savoir si une installation d'affaires donnée qui n'existe que pour une brève période constitue un établissement stable.

12. Une petite minorité de membres du Comité ont exprimé leur désaccord avec les deux dernières phrases du paragraphe 30 des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessus car ils considéraient que la prestation de services de restauration dans cet exemple rencontre le critère temporel nécessaire pour l'existence d'un établissement stable. Pour ces membres, l'exception au critère temporel est applicable en fonction de la nature spécifique de l'entreprise indépendamment du fait que celle-ci est exploitée exclusivement dans l'État de la source ; le fait que l'entreprise (qui exploite une cafétéria dans l'exemple) puisse également être exploitée dans un autre pays ne constitue pas une raison pour que l'exception ne s'applique pas. Ces membres considèrent que l'exception est applicable en fonction de la nature spécifique de l'activité et qu'il serait donc faux de dire que si l'activité n'est pas exercée exclusivement dans l'État de la source, le critère temporel n'est pas rencontré.

13. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui offre des explications supplémentaires sur l'aspect temporel du mot « fixe », est également applicable au paragraphe 1 de l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

32. Comme l'indiquent les paragraphes 44 et 55 [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], les interruptions temporaires des activités ne mettent pas fin à l'existence d'un établissement stable. De même, comme on l'a vu au paragraphe 29 [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], lorsqu'une installation d'affaires donnée n'est utilisée que pendant une très courte période mais que cette utilisation intervient régulièrement sur de longues périodes, il n'y a pas lieu de considérer que cette installation d'affaires a un caractère purement temporaire.

33. Par ailleurs, on peut rencontrer des cas où une installation d'affaires donnée sert durant de très courtes périodes à un certain nombre d'activités analogues exercées par la même personne ou par des personnes liées en vue d'éviter que l'on considère que cette installation n'est pas utilisée à des fins purement temporaires [*à l'égard de*] chacune de ces activités. Les remarques des paragraphes 52 et 53 [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] sur l'application abusive du seuil des [*six*] mois prévu au paragraphe 3 doivent s'appliquer de la même façon à de tels cas.

34. Si une installation d'affaires qui au départ devait servir pendant une période si courte qu'elle n'aurait pas constitué un établissement stable est en réalité utilisée pendant une durée telle qu'elle ne peut plus être considérée comme temporaire, elle devient une installation fixe d'affaires et donc — rétrospectivement — un établissement stable. Une installation d'affaires peut aussi constituer d'emblée un établissement stable même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période, si par suite de circonstances spéciales, elle est liquidée prématurément (décès du contribuable, échec de l'investissement).

35. Pour qu'une installation d'affaires constitue un établissement stable, l'entreprise qui l'utilise doit exercer ses activités en totalité ou en partie par son intermédiaire. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe 7 ci-dessus [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], il n'est pas nécessaire que les activités aient un caractère productif. De plus, elles n'ont pas à être permanentes, au sens de l'absence d'interruption des opérations, mais celles-ci doivent être menées de manière régulière.

14. Le Comité considère en outre que la partie suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite principalement de la location de biens, est applicable au paragraphe 1 de l'article 5 du présent Modèle (la modification qui figure en italique entre crochets, qui ne fait pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, a été apportée afin de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle). Le Comité souligne toutefois que lorsque le bailleur d'un équipement industriel, commercial ou scientifique fournit également du personnel après l'installation de l'équipement afin de faire fonctionner ou d'entretenir cet équipement, ces activités pourraient constituer un établissement stable en vertu des dispositions de l'alinéa (b) du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies :

36. Lorsqu'une entreprise d'un État contractant utilise une installation fixe d'affaires dans l'autre État contractant pour louer ou donner à bail à des tiers des biens corporels tels qu'installations, équipement industriel, commercial ou scientifique (ICS), immeubles ou des biens incorporels tels que brevets, procédés de fabrication et autres, cette activité confèrera en général à l'installation d'affaires le caractère d'un établissement stable. Il en sera de même si des capitaux sont mis à disposition par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires. Si une entreprise d'un État loue ou donne à bail des installations, de l'équipement ICS, des immeubles ou des biens incorporels à une entreprise de l'autre État sans disposer pour cette activité de location d'une installation fixe d'affaires dans l'autre État, les installations, l'équipement ICS, les immeubles ou les biens incorporels donnés à bail ne constitueront pas par eux-mêmes un établissement stable du bailleur à condition que le contrat se limite à la simple location de l'équipement ICS, etc. Il en sera encore de même dans le cas où, par exemple, le bailleur fournit du personnel après l'installation pour faire fonctionner l'équipement, à condition que le personnel ne soit

responsable que du fonctionnement ou de l'entretien de l'équipement ICS sous la direction, la responsabilité et le contrôle du preneur. Si la responsabilité du personnel est plus étendue, par exemple s'il participe aux décisions concernant le travail pour lequel est utilisé l'équipement ou s'il fait fonctionner, surveille ou entretient l'équipement sous la responsabilité et le contrôle du bailleur, l'activité du bailleur peut dépasser le simple louage d'équipement ICS et peut constituer une activité d'entreprise. Dans ce cas, on pourra considérer qu'un établissement stable existe si le critère de permanence est rempli. Lorsque ces activités sont liées à celles qui sont énumérées au paragraphe 3, ou ont un caractère analogue, il est fait application du délai de *[six]* mois. Dans les autres cas, la décision doit être prise en fonction des circonstances.

15. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite de l'interprétation de l'expression « par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité » que l'on retrouve au paragraphe 1, est applicable au paragraphe 1 de l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

39. Il existe différentes manières, pour une entreprise, d'exercer son activité. Dans la plupart des cas, l'activité de l'entreprise est exercée par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de salarié à employeur (personnel). Ce personnel inclut les employés et autres personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (agents dépendants). Les pouvoirs dont disposent ces personnes dans leurs relations avec les tiers n'entrent pas en ligne de compte. Il importe peu que l'agent dépendant soit ou non habilité à conclure des contrats s'il travaille dans l'installation fixe d'affaires de l'entreprise (voir le paragraphe 100 ci-dessous *[des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]*). Comme expliqué au paragraphe 8.11 des Commentaires sur l'article 15 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 5 des commentaires sur l'article 15 du présent Modèle]*, il peut cependant exister des situations où des individus qui sont formellement salariés d'une entreprise exercent en réalité l'activité d'une autre

entreprise et où, en conséquence, on ne devrait pas considérer que la première entreprise exerce sa propre activité d'entreprise à l'endroit où les individus concernés exécutent le travail. Au sein d'un groupe multinational, il est relativement courant que les salariés d'une société soient temporairement détachés auprès d'une autre société du groupe et exercent des activités d'entreprise qui relèvent manifestement de l'activité d'entreprise de cette autre société. En pareil cas, des raisons administratives (notamment la nécessité de conserver les droits d'ancienneté et les droits à la retraite) empêchent souvent de modifier le contrat de travail. L'analyse présentée aux paragraphes 8.13 à 8.15 des Commentaires sur l'article 15 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 5 des commentaires sur l'article 15 du présent Modèle]* sera pertinente aux fins d'établir la distinction entre ces cas et d'autres cas où les salariés d'une entreprise étrangère se livrent à des activités relevant des propres activités de cette entreprise.

40. Une entreprise peut également exercer son activité par l'intermédiaire de sous-traitants, agissant seuls ou en collaboration avec des salariés de l'entreprise. Dans ce cas, l'existence d'un établissement stable ne sera établie pour l'entreprise que si les autres conditions prévues à l'article 5 sont réunies (ce qui ne permet toutefois pas de répondre à la question distincte du montant des bénéfices attribuable à cet établissement stable). Dans le contexte du paragraphe 1, pour que l'existence d'un établissement stable soit établie dans ces circonstances, il faudra que les sous-traitants exécutent un travail pour l'entreprise en un lieu constituant une installation fixe d'affaires mise à la disposition de l'entreprise. Quant à savoir si une installation fixe d'affaires où les sous-traitants exécutent le travail d'une entreprise est mise à la disposition de cette entreprise, la question sera tranchée conformément aux orientations définies au paragraphe 12 *[des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]*; en l'absence de salariés de l'entreprise cependant, il sera nécessaire de démontrer que cette installation est mise à la disposition de l'entreprise en se fondant sur d'autres facteurs attestant que l'entreprise a manifestement la capacité effective d'utiliser cet endroit, notamment parce qu'elle en est propriétaire, ou en a également la jouissance, et en contrôle l'accès et l'utilisation. On trouve au paragraphe 54 *[des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]* une illustration d'une telle situation dans le cas d'un chantier de construction; cette situation pourrait également se produire dans d'autres circonstances. Tel serait



par exemple le cas lorsqu'une entreprise qui détient un petit hôtel dont elle loue les chambres via internet sous-traite l'exploitation sur place de l'hôtel à une société qu'elle rémunère sur la base des coûts majorés.

41. Il peut en outre y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'un outillage automatique, les activités du personnel se bornant à monter, faire fonctionner, contrôler et entretenir cet outillage. Le montage de distributeurs automatiques, appareils à jeux et autres appareils semblables par une entreprise d'un État dans l'autre État constituera ou non un établissement stable selon que l'entreprise exercera ou non une activité commerciale en dehors du montage initial des appareils. Il n'y a pas établissement stable si l'entreprise procède simplement au montage des appareils et les loue ensuite à d'autres entreprises. Toutefois, un établissement stable pourra exister si l'entreprise qui monte les appareils les exploite aussi et les entretient pour son propre compte. Il en sera de même si les appareils sont exploités et entretenus par un agent dépendant de l'entreprise.

42. Il s'ensuit de la définition de l'expression « entreprise d'un État contractant » figurant à l'article 3 que cette expression, telle qu'utilisée à l'article 7, ainsi que le terme « entreprise » utilisé à l'article 5, fait référence à toute forme d'entreprise exploitée par un résident d'un État contractant, que celle-ci soit légalement constituée en société, qu'elle prenne la forme d'une société de personnes, d'une entreprise individuelle ou toute autre forme juridique. Il arrive que différentes entreprises collaborent sur un même projet et la réponse à la question de savoir si leur collaboration constitue une entreprise distincte (prenant notamment la forme d'une société de personnes) dépend des faits et de la législation nationale de chaque État. Clairement, si deux personnes exploitant chacune une entreprise distincte décident de former une société dont elles sont actionnaires, cette société constitue une personne morale exploitant ce qui devient dès lors une entreprise distincte. Il arrive souvent cependant que des entreprises différentes se mettent simplement d'accord pour exécuter chacune un volet séparé du même projet et que ces entreprises n'exercent pas conjointement des activités d'entreprise, qu'elles ne partagent pas les bénéfices tirés de ces activités et ne soient pas responsables de leurs activités respectives liées au projet bien qu'elles puissent partager le résultat global du projet ou la rémunération perçue au titre des activités exercées dans le contexte du projet. En pareil cas, il sera difficile de considérer qu'une entreprise distincte a été constituée. Même si dans de nombreux pays, un tel dispositif serait qualifié de « coentreprise », le sens donné à ce

terme dépend de la législation nationale, et il est donc possible que, dans certains pays, le terme « coentreprise » renvoie à une entreprise distincte.

43. Dans le cas d'une entreprise prenant la forme d'une société de personnes transparente fiscalement, l'entreprise est exploitée par chacun des associés et, au regard des parts des bénéficiaires leur revenant respectivement, constitue donc une entreprise de chacun des États contractants dont un associé est un résident. Si cette société de personnes dispose d'un établissement stable dans un État contractant, la part des bénéficiaires de chaque associé attribuable à l'établissement stable constituera donc, aux fins de l'article 7, un bénéfice tiré d'une entreprise de l'État contractant dont cet associé est un résident (voir également [le] paragraphe 56 ci-après [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]).

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

## **Paragraphe 2**

16. Le paragraphe 2, qui reprend le paragraphe 2 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, énumère des exemples de lieux qui constituent fréquemment un établissement stable. Toutefois, cette disposition n'est pas indépendante. Même si le paragraphe 2 note qu'un bureau, une usine, etc., sont des exemples courants

d'établissements stables, il faut aussi s'assurer que les conditions prévues au paragraphe 1 sont satisfaites lorsqu'il faut déterminer ce qu'il en est des activités d'une entreprise particulière. Le paragraphe 2 ne donne donc qu'une simple indication qu'un établissement stable puisse exister ; il se peut fort bien qu'il y ait établissement stable dans une telle situation, mais cela ne sera pas nécessairement le cas. Telle est aussi la position défendue au paragraphe 45 des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, où l'on mentionne que les États interprètent les termes énumérés au paragraphe 2 « de telle sorte que ces installations d'affaires ne constituent un établissement stable que si elles répondent aux conditions stipulées au paragraphe 1 ».

17. Les pays en développement souhaitent souvent élargir le champ de l'expression « établissement stable » et certains sont d'avis qu'un entrepôt devrait figurer au nombre des exemples cités au paragraphe 2. Toutefois, le fait que la « livraison » n'est pas mentionnée parmi les activités décrites aux alinéas (a) et (b) du paragraphe 4 a pour conséquence qu'un « entrepôt », quelle qu'en soit l'utilisation, est un établissement stable en vertu des principes généraux énoncés dans l'article (pour autant que les conditions prescrites au paragraphe 1 soient rencontrées).

18. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe 46 des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'expression « siège de direction » a été mentionnée séparément car ce n'est pas nécessairement un « bureau », et [...], « si la législation des deux États contractants ne distingue pas la notion de “siège de direction” de celle de “bureau”, l'expression “siège de direction” peut être omise dans leur convention bilatérale ».

19. En ce qui concerne l'alinéa (f) du paragraphe 2, qui précise que les mines, puits de pétrole ou de gaz, carrières ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles sont des établissements stables, le paragraphe 47 des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE indique que « le membre de phrase “tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles” doit être interprété au sens large » et comprend par exemple tout lieu d'extraction d'hydrocarbures, sur terre ou en mer. L'alinéa (f) ne mentionnant pas la prospection des ressources naturelles, sur terre ou en mer, c'est

le paragraphe 1 qui permet de décider si les activités de prospection sont menées ou non par l'intermédiaire d'un établissement stable. La partie suivante du paragraphe 48 des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE suggère que la question des activités de prospection pourrait être soulevée dans le cadre des négociations bilatérales :

48. [...] Comme, cependant, il n'a pas été possible d'adopter une position commune sur les questions fondamentales de l'attribution du droit d'imposer et de la qualification des revenus qui proviennent des activités de prospection, les États contractants peuvent décider d'insérer des dispositions spécifiques. Ils peuvent décider, par exemple, qu'une entreprise d'un État contractant, en ce qui concerne ses activités de prospection de ressources naturelles dans un lieu ou une zone situé dans l'autre État contractant :

- a) n'est pas considérée comme ayant un établissement stable situé dans cet autre État ; ou
- b) est considérée comme exerçant ces activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet autre État ; ou
- c) est considérée comme exerçant ces activités par l'intermédiaire d'un établissement stable dans cet autre État si la durée de ces activités dépasse une période de temps donnée.

Les États contractants peuvent, de plus, convenir de soumettre les revenus de ces activités à toute autre règle.

20. Comme on l'a dit plus haut, l'expression « tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles » au paragraphe 2 est à interpréter au sens large. Certains ont soutenu qu'à cette fin un bateau de pêche pouvait être considéré comme un lieu d'extraction ou de prospection de ressources naturelles, le poisson constituant une ressource naturelle. L'analyse conduisant à cette conclusion consiste à dire que, même s'il est vrai que tous les lieux ou installations désignés comme « établissement stable » aux alinéas (a) à (e) du paragraphe 2 présentent un certain degré de permanence ou constituent des « biens immeubles », les bateaux de pêche peuvent néanmoins être considérés comme lieu servant à l'extraction de ressources naturelles, ce qui ne se rapporte pas nécessairement aux seuls minéraux contenus dans le sol. En fait, les bateaux de pêche peuvent être comparés aux plates-formes mobiles de forage utilisées pour les opérations de forage en mer pour parvenir jusqu'au pétrole ou gaz. Lorsque ces bateaux de pêche sont

utilisés dans les eaux territoriales ou la zone économique exclusive de l'État côtier, les activités de ces bateaux peuvent constituer un établissement stable situé dans cet État. Mais d'autres membres ont estimé que l'on peut s'objecter à cette interprétation parce qu'elle donne un sens trop large à l'expression « établissement stable » et au sens ordinaire des mots utilisés à l'alinéa. Par conséquent, les pays souhaitant retenir cette interprétation visant les activités de pêche devraient, à leur avis, expliciter la chose en ajoutant à leurs conventions fiscales une nouvelle catégorie distincte dans la liste figurant à l'article 5. De ce fait, l'interprétation de la nature de cette activité est laissée aux négociations entre États contractants de sorte que, par exemple, les pays considérant qu'un bateau de pêche peut constituer un établissement stable peuvent décider de le préciser expressément dans cet article, comme il est indiqué au paragraphe 33 des présents commentaires. L'interprétation quant à la nature de cette activité devrait par conséquent relever de négociations entre États contractants.

### *Paragraphe 3*

21. Ce paragraphe couvre une plus large gamme d'activités que le paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE qui est ainsi conçu : « [u]n chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse 12 mois. » L'expression « chantier de construction ou de montage » utilisée à l'alinéa (a) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE a été remplacée par l'expression « chantier de construction, un projet de montage ou d'installation ou des activités de supervision liées à ce projet ». Une autre différence est que le Modèle de convention fiscale de l'OCDE fixe la durée minimale à 12 mois, alors que le Modèle de convention fiscale des Nations Unies ramène cette durée à six mois. Dans des cas particuliers, des négociations bilatérales permettraient de réduire cette période de six mois à un délai qui ne soit pas inférieur à trois mois. Le Comité note que les avis divergent sur le point de savoir si l'alinéa (a) du paragraphe 3 est une disposition « indépendante » (de sorte qu'il ne serait pas besoin de recourir au paragraphe 1) ou si, au contraire, seuls les chantiers de construction et autres activités similaires qui satisfont aux critères du paragraphe 1 pourraient constituer des établissements stables, sous réserve du critère additionnel des six mois. Le Comité estime toutefois que, dans la pratique, un chantier de construction qui dure six mois

rencontrera presque invariablement les conditions du paragraphe 1. De fait, une entreprise qui disposerait d'un chantier de construction, etc., par l'intermédiaire duquel elle exercerait tout ou partie de ses activités, satisferait également aux critères du paragraphe 1.

22. Certains pays préfèrent une version plus élaborée de l'alinéa (a) selon laquelle il y aurait aussi établissement stable « lorsqu'un tel chantier ou activité, consécutif à la vente de machines ou d'équipement, se poursuit pendant une période inférieure à six mois et que les frais à payer pour ce chantier ou cette activité dépassent 10 pour cent du prix des machines ou de l'équipement ». D'autres pays estiment que cette disposition ne constituerait pas une solution adéquate, en particulier si les machines étaient livrées par une autre entreprise que celle qui exécute les travaux de construction.

23. L'alinéa (b) du paragraphe 3 traite de la fourniture de services, y compris les services conseils, dont la prestation, ne constitue pas, en soi, un établissement stable selon le Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Bon nombre de pays en développement sont d'avis que cette disposition devrait couvrir les services de gestion et les services de consultants du fait que la fourniture de ces services à des pays en développement par des sociétés de pays industrialisés peut générer des bénéfices considérables. Dans la version 2011 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, le Comité est convenu d'apporter une légère modification au libellé de l'alinéa (b) du paragraphe 3 de sorte que la dernière partie se lise comme suit : « mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) dans un État contractant pour une ou des périodes totalisant plus de 183 jours au cours de toute période de 12 mois commençant ou se terminant durant la fiscale considérée », et non plus « mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un État contractant pendant une ou des périodes représentant un total de plus de six mois dans les limites d'une période quelconque de 12 mois », comme précédemment. On a considéré que cette modification assurait une meilleure cohérence avec la disposition figurant à l'alinéa (b) du paragraphe 1 de l'article 14.

24. En 2017, le Comité a apporté une autre modification à l'alinéa (b) du paragraphe 3 en supprimant l'expression entre parenthèses « (pour

le même projet ou un projet connexe) ». Cette modification fait l'objet d'explications supplémentaires au paragraphe 31 ci-dessous.

25. Quelques pays en développement refusent les seuils de six mois et de 183 jours dont il est fait état aux alinéas (a) et (b) du paragraphe 3. Ils ont deux raisons principales pour ce faire : d'une part, parce que la construction, le montage et les activités similaires pourraient, du fait de la technologie moderne, avoir une très brève durée et entraîner néanmoins des bénéfices considérables pour l'entreprise exerçant ces activités ; d'autre part, et de manière plus fondamentale, parce qu'ils considèrent tout simplement que la période pendant laquelle le personnel étranger employé à ces activités séjourne dans le pays est sans rapport aucun avec leur droit d'imposer le revenu correspondant (tout comme dans le cas des artistes du spectacle et des athlètes en vertu de l'article 17). D'autres pays en développement sont opposés à tout seuil parce qu'un tel seuil pourrait aisément être contourné par des entreprises étrangères par des montages artificiels visant à échapper à l'impôt sur leur territoire. Toutefois, le but des conventions bilatérales est de favoriser le commerce international, l'investissement et le développement, et le seuil (comme du reste le critère temporel applicable de manière générale au concept d'établissement stable) a pour raison d'être d'encourager les entreprises à mettre en route, dans un autre État, des opérations préparatoires ou auxiliaires propres à faciliter un engagement plus durable et plus important à un stade ultérieur, sans que ces entreprises soient immédiatement assujetties à l'impôt dans cet État.

26. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable à l'alinéa (a) du paragraphe 3 de l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

49. Ce paragraphe stipule expressément qu'un chantier de construction [*un projet de montage ou d'installation ou des activités de supervision liées à ce projet*] ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse [*six*] mois. Tout chantier qui ne remplit pas ces

conditions ne constitue pas par lui-même un établissement stable [en vertu de l'alinéa a) du paragraphe 3 de l'article 5 du présent Modèle], même s'il comprend une installation, par exemple un bureau ou un atelier au sens du paragraphe 2, liée à l'activité de construction. Cependant, lorsqu'un bureau ou un atelier est utilisé pour un certain nombre de chantiers de construction, et que les activités qui y sont exercées vont au-delà de celles qui sont mentionnées au paragraphe 4, il sera considéré comme un établissement stable si les conditions prévues dans l'article sont remplies par ailleurs, même si aucun des projets ne comporte un chantier de construction[, un projet de montage ou d'installation ou des activités de supervision liées à ce projet] dont la durée dépasse [six] mois. Dans ce cas, la situation de l'atelier ou du bureau sera donc différente de celle de ces chantiers de construction ou de montage, dont aucun ne constitue un établissement stable [en vertu de l'alinéa a) du paragraphe 3 de l'article 5 du présent Modèle], et il importera de veiller à ce que seuls les bénéfiques qui peuvent être à juste titre attribués aux fonctions exercées par ce bureau ou cet atelier, compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés par l'intermédiaire de ce bureau ou cet atelier, soient attribués à l'établissement stable. On peut y inclure les bénéfiques qui peuvent être attribués aux fonctions exercées en liaison avec les différents chantiers de construction, mais seulement dans la mesure où ces fonctions peuvent être effectivement attribuées à ce bureau.

50. L'expression « chantier de construction[, un projet de montage ou d'installation] » ne couvre pas seulement la construction de bâtiments, mais aussi celle de routes, de ponts ou de canaux, la rénovation (lorsqu'elle suppose d'important travaux de structure, mais pas si elle se limite à la seule maintenance ou à la décoration) de ces bâtiments, routes, ponts ou canaux, la pose de conduites ainsi que le terrassement et le dragage. De même, l'expression « chantier ... de montage » ne se limite pas aux montages liés à un chantier de construction ; elle englobe également le montage de nouveaux équipements, notamment de machines complexes, dans un immeuble existant ou sur un site extérieur. [L'alinéa a) du paragraphe 3] s'applique à l'organisation et à la supervision sur place du chantier de construction d'un bâtiment. [...]

51. Le critère des [six] mois s'applique à chaque chantier. Pour déterminer la durée d'existence du chantier, il ne faut pas tenir compte du temps que l'entrepreneur a déjà passé sur d'autres chantiers qui n'ont aucun lien avec le premier. Un chantier de construction devra être considéré comme une unité, même s'il est basé sur plusieurs



contrats, à condition qu'il constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique. Sous réserve de cette condition, un chantier de construction constituera une unité même si les commandes ont été passées par plusieurs personnes (par exemple, pour une rangée de maisons).

52. Le seuil de *[six]* mois a pu donner lieu à des abus ; ainsi, il a parfois été constaté que des entreprises (principalement des entrepreneurs ou des sous-traitants travaillant sur le plateau continental ou en liaison avec l'exploration et l'exploitation du plateau continental) fractionnaient leurs contrats en plusieurs éléments dont chacun portait sur une durée inférieure à *[six]* mois et était attribué à une société différente mais faisant partie du même groupe. Outre le fait que de tels abus puissent, selon les circonstances, donner lieu à l'application de dispositions légales ou de règles jurisprudentielles visant à contrecarrer l'évasion fiscale, ils peuvent également être traités par l'application de la règle anti-abus du paragraphe 9 de l'article 29, comme le montre l'exemple J au paragraphe 182 des Commentaires sur l'article 29 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 35 des commentaires sur l'article 29 du présent Modèle, ainsi que dans l'exemple N inclus dans le même paragraphe 35 des commentaires sur l'article 29 du présent Modèle]*. Certains États peuvent néanmoins souhaiter traiter ces abus de manière spécifique. De plus, les États qui n'incluent pas le paragraphe 9 de l'article 29 dans leurs conventions devraient inclure une disposition supplémentaire traitant la question du fractionnement des contrats. Cette disposition pourrait, par exemple, être formulée comme suit :

À seule fin de déterminer si la période de *[six]* mois visée au paragraphe 3 a été dépassée, lorsque

- (a) une entreprise d'un État contractant exerce des activités dans l'autre État contractant à un endroit qui constitue un chantier de construction[, *un projet de montage ou d'installation ou des activités de supervision liées à ce projet*] et que ces activités sont exercées pendant une ou plusieurs périodes qui, globalement, excède 30 jours sans excéder *[six]* mois, et
- b) des activités connexes sont exercées sur le même chantier de construction[, *projet de montage ou d'installation ou des activités de supervision liées à ce projet*] pendant des périodes différentes de plus de 30 jours chacune par une ou plusieurs entreprises étroitement liées à la première entreprise,

ces périodes différentes sont ajoutées à la période pendant laquelle la première entreprise a effectué des activités sur ce chantier de construction[, *projet de montage ou d'installation ou des activités de supervision liées à ce projet*].

Le concept d'« entreprises étroitement liées » utilisé dans la disposition qui précède est définie au paragraphe [9] de l'article (voir les paragraphes 119 à 121 [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] ci-dessous).

53. Aux fins de la disposition supplémentaire figurant au paragraphe 52, la détermination du caractère connexe ou non des activités dépendra des faits et circonstances de chaque cas. Les critères qui suivent peuvent être particulièrement pertinents à cet égard :

- Les contrats visant les différentes activités ont-ils été conclus par la même personne ou par des personnes liées ?
- La conclusion de contrats supplémentaires avec une personne est-elle la conséquence logique d'un contrat antérieur conclu avec cette personne ou des personnes liées ?
- Les activités auraient-elles fait l'objet d'un contrat unique en l'absence de considérations de planification fiscale ?
- La nature du travail correspondant aux différents contrats est-elle identique ou similaire ?
- Les activités correspondant aux différents contrats sont-elles exercées par les mêmes salariés ?

27. Le Comité note que les mesures visant à lutter contre les abus s'appliqueraient également dans les cas visés à l'alinéa (b) du paragraphe 3 de l'article 5. La règle visant à contrer le fractionnement de contrat qui est exposée au paragraphe 52 des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessus pourrait être modifiée de façon à s'appliquer également aux montages abusifs visant à contourner l'alinéa (b). Une autre solution serait d'inclure la disposition suivante immédiatement après l'alinéa (b). Cette disposition s'inspire d'une disposition similaire de la convention fiscale de 2016 entre le Chili et le Japon, mais utilise le concept d'entreprise étroitement liée contenue dans la disposition de l'OCDE :

La durée des activités visée aux alinéas (a) et (b) est déterminée en additionnant les périodes pendant lesquelles les activités sont exercées dans un État contractant par des entreprises étroitement liées, à condition que les activités d'une telle entreprise

étroitement liée dans cet État contractant soient liées aux activités exercées dans cet État contractant par les entreprises qui lui sont étroitement liées. La période pendant laquelle au moins deux entreprises étroitement liées exercent des activités concurrentes n'est comptée qu'une seule fois pour déterminer la durée des activités.

28. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est également applicable à l'alinéa (a) du paragraphe 3 de l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle). Cependant, en ce qui concerne le paragraphe 55 des commentaires de l'OCDE cité ci-dessous, le Comité note que lorsqu'une entreprise entreprend des travaux sur un chantier de construction après l'achèvement des travaux de construction, que ce soit ou non en vertu d'une garantie qui oblige l'entreprise à effectuer des réparations, la période au cours de laquelle ces travaux supplémentaires sont effectués serait prise en compte avec les travaux de construction d'origine aux fins de déterminer s'il existe un établissement stable en vertu de l'alinéa (b) du paragraphe 3 de l'article 5 du présent Modèle :

54. Un chantier existe à compter de la date à laquelle l'entrepreneur commence son activité y compris les travaux préparatoires exécutés dans le pays où la construction doit être édifée, par exemple lorsqu'il installe un bureau d'étude pour la construction. Si une entreprise (entrepreneur général) qui s'est chargée d'exécuter l'ensemble des travaux d'un chantier sous-traité tout ou partie des travaux à d'autres entreprises (sous-traitants), le temps passé par chaque sous-traitant sur le chantier doit être considéré comme temps consacré par l'entrepreneur général au chantier aux fins de l'établissement de l'existence d'un établissement stable de l'entrepreneur général. Dans ce cas, il conviendrait de considérer le chantier comme étant à la disposition de l'entrepreneur général pendant le temps passé sur le chantier par tout sous-traitant lorsque les circonstances donnent à penser que, pendant ce temps, l'entrepreneur général a clairement le chantier à sa disposition en raison de facteurs tels que le fait qu'il en a légalement la jouissance, qu'il en contrôle l'accès et l'utilisation et qu'il assume la responsabilité

globale de ce qui se passe à cet endroit pendant la période considérée. Le sous-traitant lui-même dispose d'un établissement stable au chantier s'il y exerce son activité pendant plus de *[six]* mois.

55. En règle générale, un chantier de construction continue d'exister jusqu'à ce que les travaux soient terminés ou définitivement abandonnés. La période pendant laquelle le bâtiment ou les installations sont vérifiés par l'entrepreneur ou le sous-traitant devrait donc être en général incluse dans la durée d'existence du chantier de construction. Dans la pratique, la livraison au client des bâtiments ou installations marquera généralement la fin de la période des travaux, sous réserve que l'entrepreneur et les sous-traitants ne travaillent plus sur le chantier après la livraison aux fins d'achever la construction. Un chantier ne doit pas être considéré comme ayant cessé d'exister si les travaux ont été momentanément interrompus. Les interruptions saisonnières ou autres doivent entrer dans le calcul de la durée d'existence d'un chantier. Les interruptions saisonnières sont dues par exemple au mauvais temps. Les interruptions momentanées peuvent être motivées, entre autres, par un manque de matériaux ou des difficultés de main-d'œuvre. Si, par exemple, un entrepreneur a commencé les travaux de construction d'une route le 1<sup>er</sup> *[juillet]*, les a arrêtés le 1<sup>er</sup> novembre à cause des conditions atmosphériques ou d'un manque de matériaux, pour les reprendre le 1<sup>er</sup> février de l'année suivante et les terminer le 1<sup>er</sup> juin, son chantier de construction doit être considéré comme un établissement stable, car un délai de *[onze]* mois s'est écoulé entre la date à laquelle les premiers travaux ont commencé (1<sup>er</sup> *[juillet]*) et la date à laquelle ils ont été terminés (1<sup>er</sup> juin de l'année suivante). Les travaux entrepris sur un chantier après que les travaux de construction ont été achevés en exécution d'une garantie obligeant une entreprise à réaliser des réparations ne seront normalement pas pris en compte dans le délai initial de construction. Selon les circonstances cependant, il faudra peut-être prendre en compte tous les travaux effectués ultérieurement sur le chantier (y compris les travaux effectués en exécution d'une garantie) pendant une certaine période pour déterminer si ces travaux sont effectués par un établissement stable distinct. Par exemple, lorsqu'après la livraison d'un projet de construction technologiquement avancé, les salariés de l'entrepreneur ou du sous-traitant restent pendant quatre semaines sur le chantier de construction pour former les salariés du propriétaire, les activités de formation ne doivent pas être considérées comme des travaux effectués aux fins de l'achèvement du projet de construction. Les inquiétudes que soulève l'utilisation abusive du fractionnement des contrats aux fins d'éviter la prise en compte, dans le projet de

construction initial, de travaux de construction ultérieurs sont traitées au paragraphe 52 précédent [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 26 ci-dessus*].

29. Une petite minorité de membres du Comité ont exprimé leur désaccord avec les quatrième, troisième et deuxième phrases à partir de la fin du paragraphe 55 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessus<sup>39</sup>. Selon ces membres, contrairement à ce qui est indiqué à la quatrième phrase à partir de la fin du paragraphe, tout travail entrepris sur le chantier peu après l'achèvement des travaux de construction, y compris les travaux de réparation entrepris en vertu d'une garantie, doit être pris en compte dans le calcul de la période de construction d'origine pour déterminer s'il existe un établissement stable. Leur point de vue est le même concernant la phrase suivante qui exclut une période de formation des employés après la livraison du projet. Pour ces membres, un autre aspect important et pertinent à cet égard est la formulation différente de l'alinéa (a) du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui mentionne les « activités de supervision liées à ce projet », et du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui n'inclut pas cette expression. Les réparations effectuées après l'achèvement des travaux et la formation des employés feraient également partie des activités de supervision.

30. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite de l'application du paragraphe 3 dans le cas des entités transparentes et dans les situations où des activités de construction sont relocalisées, est également applicable à l'alinéa (a) du paragraphe 3 de l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

---

39 La décision d'inclure cette opinion minoritaire dans les commentaires a été prise lors de la vingt et unième session du Comité tenue en octobre 2020.

56. Dans le cas de sociétés de personnes transparentes sur le plan fiscal, le critère des *[six]* mois est appliqué au niveau de la société de personnes pour ce qui concerne ses activités propres. Si la période passée sur le site par les associés et par les employés de la société de personnes est supérieure à *[six]* mois, l'entreprise de la société de personnes sera donc considérée comme disposant d'un établissement stable. Chacun des associés sera donc considéré comme disposant d'un établissement stable pour l'imposition de sa part des bénéfices réalisés par la société de personnes, quelle que soit la durée de la période qu'il aura lui-même passée sur le site. Supposons par exemple qu'un résident de l'État A et un résident de l'État B soient associés dans une société de personnes établie dans l'État B qui exerce ses activités de construction sur un chantier de construction situé dans l'État C qui dure dix mois. Si la convention fiscale conclue entre les États A et C est identique au Modèle *[de convention fiscale des Nations Unies]*, le paragraphe 3 de l'article 5 de la convention liant l'État B et l'État C prévoit qu'un chantier de construction ne constitue un établissement stable que s'il dure plus de *[douze]* mois. Dans ce cas, le seuil de durée prévu par chaque convention s'appliquera au niveau de la société de personnes, mais seulement au regard de la part des bénéfices couverte par cette convention revenant à chaque associé ; étant donné que les conventions prévoient des seuils de durée différents, l'État C aura le droit d'imposer la part des bénéfices de la société de personnes attribuable à l'associé qui est un résident de l'État *[A]*, mais il n'aura pas le droit d'imposer la part attribuable à l'associé qui est un résident de l'État *[B, à moins qu'un établissement stable n'existe en vertu des autres dispositions de l'article 5]*. Ce constat résulte du fait que si les dispositions *[de l'alinéa (a)]* du paragraphe 3 de chaque convention sont appliquées au niveau de la même entreprise (à savoir la société de personnes), le résultat diffère selon les parts des bénéfices de la société de personnes en fonction du seuil de durée prévu par la convention applicable à chaque part.

57. La nature même d'un projet de construction ou de montage peut obliger l'entrepreneur à déplacer son chantier continuellement, ou du moins, périodiquement, à mesure que les travaux avancent. Ce serait le cas par exemple pour la construction d'une route ou d'un canal, le dragage d'un fleuve ou la pose de conduites. De même, lorsque des parties d'une structure importante telle qu'une plate-forme pétrolière sont assemblées en divers endroits d'un pays et transférées-remorquées vers un autre emplacement de ce pays en vue de leur assemblage final, ces opérations s'inscrivent dans un projet unique. Il importe peu dans

ce cas que l'équipe chargée des travaux ne soit pas présente pendant *[six]* mois sur un emplacement particulier. Les opérations exécutées sur chaque lieu particulier font partie d'un seul projet, et celui-ci doit être considéré comme un établissement stable si, dans son ensemble, il dure plus de *[six]* mois.

31. Jusqu'en 2017, l'alinéa (b) du paragraphe 3 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies contenait les mots « (pour le même projet ou un projet connexe) ». Cette partie de l'alinéa a été supprimée car cette condition liée à un « projet » était facile à manipuler et créait des problèmes d'interprétation et des déterminations factuelles difficiles pour les autorités fiscales, ce qui, en particulier pour les pays en développement, constitue un obstacle administratif indésirable. De plus, sur le plan de la politique fiscale, si un non-résident fournit des services dans un pays pendant plus de 183 jours, l'implication du non-résident dans l'activité économique de ce pays justifie clairement que le pays impose les revenus provenant de la prestation de ces services, que les services soient fournis pour un projet ou plusieurs projets. Le degré d'implication du non-résident dans l'économie du pays de source est le même, quel que soit le nombre de projets concernés. Il a été avancé qu'un suivi projet par projet permet aux contribuables de superviser plus facilement la localisation des activités de leurs employés et travailleurs indépendants. Cependant, il ne semble pas particulièrement onéreux ou déraisonnable, surtout à la lumière des progrès technologiques, d'exiger des entreprises, même des grandes entreprises ayant plusieurs projets, qu'elles tiennent des registres concernant les pays dans lesquels leurs employés et travailleurs indépendants exercent leurs activités. Cependant, les pays qui s'inquiètent de l'incertitude résultant de la combinaison de projets indépendants et de la distinction indésirable qu'elle crée entre une entreprise avec, par exemple, un projet d'une durée de 95 jours et une autre entreprise avec deux projets indépendants, chacun d'une durée de 95 jours, qui seraient complétés l'un à la suite de l'autre, peuvent ajouter les mots « (pour le même projet ou un projet connexe) » à l'alinéa (b) du paragraphe 3.

32. Plus généralement, le Comité a noté que l'élargissement du champ d'application de l'alinéa (b) du paragraphe 3 signifie que, dans certaines circonstances, la version révisée de cet alinéa s'appliquera, dans certaines circonstances, au lieu de l'article 12A en ce qui concerne les rémunérations pour services techniques.

33. Les États qui souhaitent traiter les bateaux de pêche opérant dans leurs eaux territoriales comme constituant un établissement stable (voir le paragraphe 20 ci-dessus) pourraient adjoindre au paragraphe 3 une disposition appropriée qui ne s'appliquerait, par exemple, qu'aux prises supérieures à un tonnage donné, ou suivant quelque autre critère.

34. Si l'on considère qu'il y a établissement stable en vertu du paragraphe 3, seuls les bénéfices imputables aux activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable (et aux activités visées aux alinéas (b) et (c) du paragraphe 1 de l'article 7) sont imposables dans le pays de la source.

*Variante à l'intention des pays qui souhaitent supprimer l'article 14*

35. Certains pays considèrent qu'il faudrait supprimer l'article 14 et en incorporer la teneur dans les articles 5 et 7. Les pays qui adoptent ce point de vue le font souvent parce qu'il leur apparaît que le concept de « base fixe » figurant à l'article 14 comporte une part d'incertitude largement reconnue, et que le concept d'« établissement stable » offre une base suffisante pour offrir les mêmes droits d'imposition que ceux qui sont visés à l'article 14. Ce point de vue est exprimé en ces termes au paragraphe 2 des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE :

2. Avant 2000, le revenu tiré d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant faisait l'objet d'un article séparé, soit l'article 14. Les dispositions de cet article étaient semblables à celles qui s'appliquaient aux bénéfices des entreprises mais on y retrouvait le concept de base fixe plutôt que celui d'établissement stable, puisqu'il avait originellement été considéré que ce dernier concept ne devait s'appliquer que dans le cadre des activités industrielles et commerciales. La suppression de l'article 14 en 2000 a été motivée par le fait qu'aucune différence ne semblait souhaitable entre les concepts d'établissement stable, à l'article 7, et de base fixe, à l'article 14, ni entre la façon de calculer les bénéfices et l'impôt selon que l'article 7 ou l'article 14 s'applique. La suppression de l'article 14 a donc eu comme conséquence que la définition d'établissement stable s'applique désormais à ce qui constituait précédemment une base fixe.



36. De nombreux pays ne partagent pas ces vues et ne considèrent pas qu'elles soient suffisantes pour justifier la suppression de l'article 14. Certains considèrent qu'il y a des différences entre les concepts de « base fixe » (à l'article 14) et d'« établissement stable » (à l'article 5) et que, du fait de ces différences, la suppression de l'article 14 au profit des articles 5 et 7 conduira en pratique, ou du moins pourrait conduire, à une limitation des droits d'imposition reconnus au pays de la source. Eu égard aux divergences de vues à cet égard, divergences qu'il n'a pas été possible de combler par une disposition unique, le Comité a décidé que l'article 14 serait maintenu dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, mais que des indications seraient fournies dans les présents commentaires sous forme de variante à l'intention des pays qui souhaitent supprimer l'article 14.

37. Cette variante diffère de ce que prévoit le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, dont les modifications ont suivi les conclusions d'un rapport sur l'article 14 publié en 2000<sup>40</sup>. Ce rapport proposait des modifications à certains articles du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (et des conventions bilatérales) ainsi qu'aux commentaires inclus dans ce Modèle. Étant donné que la plupart des pays qui supprimeront l'article 14 le feront pour les raisons exposées dans le rapport de l'OCDE, et qu'ils se conformeront probablement aux recommandations figurant dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, les modifications aux articles proposées dans ce rapport, telles qu'elles figurent désormais dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, sont traitées dans les paragraphes ci-dessous concernant la suppression éventuelle de l'article 14. Les différences entre cette approche et la variante présentée ci-dessous résultent des différences entre l'article 14 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies et la version de l'article 14 qui figurait antérieurement dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

38. La suppression de l'article 14 étant simplement proposée à titre d'option que certains pays pourraient souhaiter adopter, toutes

---

40 *Problèmes relatifs à l'article 14 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*, reproduit à la page R(16)-1 du volume II de la version complète 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, disponible à [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete\\_0faf9b6c-fr#-page2381](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_0faf9b6c-fr#-page2381), consulté le 30 septembre 2021.

les observations relatives aux incidences d'une telle approche apparaissent dans les présents commentaires sur l'article 5, y compris en ce qui concerne la possibilité, et le plus souvent la nécessité, d'apporter certaines modifications résultant de la suppression de l'article 14, la nécessité de supprimer les références aux « professions indépendantes » et à la « base fixe » et la possibilité de supprimer la référence aux « professions dépendantes » pour plus de clarté.

### *Modifications aux articles 14 et 5*

39. Si la variante était adoptée, l'article 14 serait supprimé et l'alinéa (b) du paragraphe 3 de l'article 5 se lirait comme suit :

- (b) La fourniture de services par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent sur le territoire d'un État contractant pendant une ou des périodes totalisant plus de 183 jours au cours de toute période de 12 mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée ;

40. Les différences entre cette variante et l'alinéa (b) tel qu'il figure à l'article 5 sont mineures, soit : (i) la suppression, après les mots « la fourniture ... de services », des mots « y compris de services conseils », reflétant ainsi le point de vue selon lequel ces mots sont superflus et constituent une source de confusion puisque ces services sont manifestement couverts ; et (ii) l'utilisation d'un point-virgule plutôt que d'un point à la fin de l'alinéa en raison de l'adjonction de l'alinéa (c). Comme il est expliqué au paragraphe 31 ci-dessus, les mots « (pour le même projet ou un projet connexe) » ont été supprimés de l'alinéa (b) en 2017 mais les pays qui sont préoccupés par l'incertitude que cette suppression pourrait créer peuvent continuer à inclure ces mots.

41. Un nouvel alinéa (c) serait ajouté au paragraphe 3 comme suit :

- (c) Pour une personne physique, l'exercice de services dans un État contractant par cette personne mais seulement lorsque celle-ci séjourne dans cet État pendant une ou des périodes totalisant plus de 183 jours au cours de toute période de 12 mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée.

42. L'adjonction de l'alinéa (c) a pour objet de s'assurer que tous les cas précédemment couverts par l'article 14 le seraient maintenant par les articles 5 et 7. Le libellé tient compte du fait que l'omission de l'article 14 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies entraînerait la disparition du critère de « jours de présence physique » utilisé à l'alinéa (b) du paragraphe 1 de l'article 14 de ce Modèle, critère qui n'avait pas d'équivalent dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE quand il a été décidé de supprimer l'article 14 de ce Modèle.

43. Il convient de noter qu'en tentant de reproduire l'effet de l'actuel alinéa (b) du paragraphe 1 de l'article 14, l'alinéa (c) ci-dessus indique expressément que la disposition ne s'applique qu'aux personnes physiques. Ceci traduit, et clarifie, l'interprétation figurant au paragraphe 9 des commentaires sur l'article 14 selon laquelle ce dernier ne traite que des personnes physiques. Le Comité note que certains pays n'acceptent pas ce point de vue et doivent s'efforcer de clarifier ce point lors de la négociation de l'article 14.

44. Il y a également lieu de noter que la dernière partie de l'alinéa (b) du paragraphe 1 de l'article 14 n'a pas été transposée dans l'article 5 (« ... en ce cas, seule la fraction des revenus qui est tirée des activités exercées dans cet autre État est imposable dans cet autre État »). La raison en est que l'article 7 prévoit ses propres règles, ce qui, dans la plupart des cas, signifie que seuls les bénéficiaires d'une entreprise imputables à cet établissement stable (soit la « présence physique » dont il est fait état à l'alinéa (c) du paragraphe 3) sont imposables par l'État où cet établissement stable existe. Lorsqu'une règle de « force d'attraction restreinte » similaire à celle prévue au paragraphe 1 de l'article 7 figure dans une convention bilatérale, d'autres activités d'entreprise de même nature que, ou de nature analogue à, celles qui sont exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable résultant d'une présence physique, peuvent être imposables par l'État sur le territoire duquel l'établissement stable se situe, ce qui peut se justifier comme un moyen d'appliquer le même régime à diverses formes d'établissement stable. Dans le cas où des États qui sont convenus de l'inclusion d'une règle de la force d'attraction restreinte au paragraphe 1 de l'article 7 veulent également supprimer l'article 14 mais sans vouloir appliquer la règle de la force d'attraction restreinte aux cas visés à l'alinéa (b) du paragraphe 1 de l'article 14, ces États pourraient préciser expressément que

la règle de la force d'attraction restreinte ne s'applique pas aux cas visés à l'alinéa (c) du paragraphe 3 de l'article 5.

*Modifications à apporter à d'autres articles suite à l'adoption de la variante*

45. La numérotation des alinéas (c) à (g) du paragraphe 1 de l'article 3 actuel devrait être modifiée pour les numéroter de (d) à (g) et les nouveaux alinéas (c) et (h) ci-dessous devraient être ajoutés à ce paragraphe :

- (c) Le terme « entreprise » s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire ;
- (h) Les termes « activité », par rapport à une entreprise, et « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant ;

46. La logique de ces modifications est expliquée comme suit aux paragraphes 4 et 10.2 des commentaires sur l'article 3 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE :

4. Le point de savoir si une activité est exercée dans le cadre d'une entreprise ou si elle est censée en elle-même constituer une entreprise a toujours été tranché conformément aux dispositions de la législation interne des États contractants. On n'a donc pas cherché dans le présent article à définir exhaustivement le terme « entreprise ». Cependant, il y est prévu que le terme « entreprise » s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire. Puisque que les termes « activité » et « affaires » sont explicitement définis comme comprenant l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant, la définition du terme « entreprise » vise à préciser que l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant doit être considéré comme constituant une entreprise quel que soit le sens donné à ce dernier terme dans le droit interne d'un État. Les États qui considèrent qu'une telle clarification est inutile sont libres d'omettre la définition du terme « entreprise » dans leurs conventions bilatérales.

[...]

10.2 Les termes « activité » et « affaires » ne sont pas définis de façon exhaustive dans la Convention et, aux termes du paragraphe 2, ils devraient avoir la même signification que dans le cadre de la législation

interne de l'État qui applique la Convention. L'alinéa *h*) stipule cependant expressément que le terme « activité », lorsqu'utilisé par rapport à une entreprise, et le terme « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales ainsi que l'exercice d'autres activités de caractère indépendant. Cette disposition a été ajoutée en 2000 au moment de la suppression de l'article 14 de la Convention, qui traitait des professions indépendantes. Cet ajout, qui vise à clarifier que ces termes comprennent l'exercice des activités qui étaient précédemment couvertes par l'article 14, était destiné à éviter toute interprétation restrictive de ces termes qui aurait exclu l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant et qui aurait pu prévaloir dans les États où, selon la législation interne, une personne qui exerce ce type d'activités n'est pas considérée comme faisant des affaires ou comme exerçant une activité d'entreprise. Les États contractants pour lesquels cette difficulté ne se présente pas peuvent convenir bilatéralement de ne pas inclure cette définition.

47. Un certain nombre d'autres dispositions de la convention devraient également être modifiées pour supprimer les références à l'article 14, à la « base fixe » et aux « revenus de professions indépendantes ». Cela signifie que les dispositions suivantes seraient rédigées comme suit :

*Article 6, paragraphe 4 :*

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

*Article 10, paragraphes 4 et 5 :*

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

5. Lorsqu'une société qui est résidente d'un État contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre État contractant, cet autre État ne peut percevoir aucun impôt sur les dividendes

payés par la société, sauf dans la mesure où ces dividendes sont payés à un résident de cet autre État ou dans la mesure où la participation génératrice des dividendes se rattache effectivement à un établissement stable situé dans cet autre État, ni prélever aucun impôt, au titre de l'imposition des bénéfices non distribués, sur les bénéfices non distribués de la société, même si les dividendes payés ou les bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre État.

*Article 11, paragraphes 4 et 5 :*

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

(a) à l'établissement stable en question ; ou

(b) aux activités d'entreprise visées à l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 7.

Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

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

*Article 12, paragraphes 4 et 5 :*

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les redevances une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé et que le droit ou bien générateur des redevances se rattache effectivement :

- (a) à l'établissement stable en question ; ou
- (b) aux activités d'entreprise visées à l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 7.

Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14 sont, suivant le cas, applicables.

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

*Article 12A, paragraphes 2, 4, 5 et 6 :*

2. Toutefois, sous réserve des dispositions des articles 8, 16 et 17, les rémunérations pour services techniques provenant d'un État contractant sont aussi imposables dans cet État selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif de ces rémunérations est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder \_\_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*] du montant brut des rémunérations.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des rémunérations pour services techniques, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent ces rémunérations une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé et que les rémunérations pour services techniques se rattachent effectivement :

- (a) à l'établissement stable ou à la base fixe en question ; ou
- (b) aux activités d'entreprise visées à l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 7.

Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

5. Pour l'application du présent article mais sous réserve du paragraphe 6, les rémunérations pour services techniques sont

considérées comme provenant d'un État contractant lorsque le payeur est un résident de cet État ou si la personne qui paie les rémunérations, qu'elle soit ou non un résident d'un État contractant, a dans cet État un établissement stable pour lequel l'obligation donnant lieu au paiement des rémunérations a été contractée et qui supporte la charge de ces rémunérations.

6. Pour l'application du présent article, les rémunérations pour services techniques sont considérées comme ne provenant pas d'un État contractant lorsque le payeur est un résident de cet État qui exerce dans l'autre État contractant une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé et que ces rémunérations se rattachent effectivement à cet établissement stable ou base fixe.

*Article 12B, paragraphes 2, 3, 8, 9 et 10 :*

2. Toutefois, sous réserve des dispositions de l'article 8, les revenus provenant de services numériques automatisés provenant d'un État contractant sont aussi imposables dans cet État selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif de ces revenus est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder \_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*] du montant brut des paiements sous-jacents à ces revenus.

3. Les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas si le bénéficiaire effectif des revenus provenant de services numériques automatisés, résident d'un État contractant, demande à l'autre État contractant d'où proviennent ces revenus de soumettre ses bénéfices déterminés provenant de services numériques automatisés pour l'année fiscale considérée à une imposition au taux d'imposition prévu par la législation de cet État. Sous réserve des dispositions de l'article 8, si le bénéficiaire effectif fait cette demande, l'imposition par cet État contractant s'effectue en conséquence. Pour l'application du présent paragraphe, les bénéfices déterminés correspondent à 30 pour cent du montant résultant de l'application du ratio de rentabilité du secteur d'activité des services numériques automatisés de ce bénéficiaire effectif au revenu annuel brut des services numériques automatisés tiré de l'État contractant



d'où ces revenus proviennent. Lorsque le bénéficiaire effectif ne tient pas de comptabilité sectorielle, le ratio de rentabilité global du bénéficiaire effectif est appliqué pour calculer les bénéfices déterminés. Toutefois, lorsque le bénéficiaire effectif appartient à un groupe multinational d'entreprises, le ratio de rentabilité à appliquer est celui du secteur d'activité du groupe relatif aux revenus visés par le présent article, ou du groupe dans son ensemble dans le cas où une comptabilité sectorielle n'est pas maintenue par le groupe, à condition que le ratio de rentabilité du groupe multinational d'entreprises soit supérieur au ratio de rentabilité du bénéficiaire effectif mentionné précédemment. Lorsque le ratio de rentabilité sectoriel ou, le cas échéant, le ratio de rentabilité global du groupe multinational d'entreprises auquel appartient le bénéficiaire effectif n'est pas disponible pour l'État contractant d'où proviennent les revenus provenant de services numériques automatisés, les dispositions du présent paragraphe ne s'appliquent pas ; dans ce cas, les dispositions du paragraphe 2 s'appliquent.

8. Les dispositions des paragraphes 1, 2 et 3 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des revenus provenant de services numériques automatisés, réside d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent ces revenus une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé et que les revenus provenant de services numériques automatisés se rattachent effectivement :

- (a) à l'établissement stable en question ; ou
- (b) aux activités d'entreprise visées à l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 7.

Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

9. Pour l'application du présent article mais sous réserve du paragraphe 10, les revenus provenant de services numériques automatisés sont considérées comme provenant d'un État contractant lorsque les paiements sous-jacents à ces revenus sont effectués par un résident de cet État ou si la personne qui effectue ces paiements, qu'elle soit ou non un résident d'un État contractant, a dans cet État un établissement stable pour lequel l'obligation donnant lieu à ces paiements a été contractée et qui supporte la charge de ces paiements.

10. Pour l'application du présent article, les revenus provenant de services numériques automatisés sont considérés comme ne provenant pas d'un État contractant lorsque les paiements sous-jacents à ces revenus sont effectués par un résident de cet État qui exerce dans l'autre État contractant une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé et que ces paiements se rattachent effectivement à cet établissement stable.

*Article 13, paragraphe 2 :*

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

*Article 15, alinéa (c) du paragraphe 2 :*

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

*Article 17, paragraphes 1 et 2 :*

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

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

*Article 18 (variante B), paragraphe 2 :*

2. Toutefois, ces pensions et autres rémunérations similaires sont également imposables dans l'autre État contractant si le

paiement est effectué par un résident de cet État ou si la personne qui effectue ce paiement, qu'elle soit ou non un résident d'un État contractant, a dans cet autre État un établissement stable pour lequel l'obligation de payer ces pensions ou autres rémunérations similaires été contractée et qui supporte la charge de celles-ci.

*Article 21, paragraphe 2 :*

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

*Article 22, paragraphe 2 :*

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

48. En outre, si l'article 14 était supprimé, les États contractants devraient décider de la renumérotation éventuelle des articles suivants de leur convention, la pratique habituelle étant de renuméroter ces articles ou de mettre à sa place un nouvel article 14. Ces États voudront peut-être aussi remplacer le titre de l'article 15 par « REVENUS D'EMPLOI », ce titre étant celui qui est utilisé dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE depuis 2000. Ce changement tient au fait que, une fois que l'article 14 est supprimé, on peut considérer qu'il a été délibérément décidé de ne plus tenir compte des notions de professions indépendantes et dépendantes et qu'il est entendu que l'article 15 ne traite que des services rendus dans le cadre d'un emploi, toute autre prestation de services relevant de l'article 7 ou d'articles spécifiques tels que les articles 12A, 12B, 16 ou 17.

### *Paragraphe 4*

49. En 2017, suite aux recommandations incluses dans le rapport final sur l'action 7 (*Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable*)<sup>41</sup> du projet BEPS de l'OCDE et du G20, un certain nombre de modifications ont été apportées aux paragraphes 4, 5 et 7 de l'article 5 et les paragraphes 4.1 et 9 ont été ajoutés à cet article. Plusieurs changements corrélatifs ont alors été apportés à ces commentaires. Ces changements sont uniquement prospectifs et, en tant que tels, n'affectent pas l'interprétation des anciennes dispositions du Modèle de convention fiscale des Nations Unies et des conventions dans lesquelles ces dispositions sont incluses, en particulier en ce qui concerne l'interprétation des paragraphes 4 et 5 de l'article tel qu'il se lisait avant ces changements.

*[Les paragraphes numérotés 50 à 54 n'ont pas été utilisés.]*

55. Les modifications qui ont alors été apportées à l'article 5 incluaient une nouvelle version du paragraphe 4 recommandée dans le rapport final sur l'action 7 du projet BEPS de l'OCDE et du G20. Selon les modifications ainsi apportées au paragraphe 4, toutes les activités visées à ce paragraphe doivent avoir un caractère préparatoire ou auxiliaire.

56. La nouvelle version du paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies omet toujours la référence à la « livraison » aux alinéas (a) et (b). L'omission du mot « livraison » reflète l'opinion majoritaire du Comité selon laquelle un « entrepôt » utilisé pour fins de livraison devrait constituer un établissement stable si les conditions du paragraphe 1 sont remplies.

57. Compte tenu des similarités avec la version recommandée dans le rapport final sur l'action 7 du projet BEPS de l'OCDE et du G20 et adoptée dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE ainsi que de la pertinence générale des commentaires sur cette version, les principes

---

41 OECD (2016), *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, action 7 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264255227-fr>, consulté le 30 septembre 2021.

généraux du paragraphe 4 de l'article 5 dans les deux Modèles sont analysés ci-dessous et cette analyse est suivie de l'examen de la pertinence pratique de l'omission des références à la « livraison » dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

58. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 4 de l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

58. Ce paragraphe énumère un certain nombre d'activités qui sont considérées comme des exceptions à la définition générale énoncée au paragraphe 1 et qui, lorsqu'elles sont effectuées par l'intermédiaire d'installations fixes d'affaires, ne suffisent pas pour que ces installations constituent des établissements stables. La dernière partie du paragraphe prévoit que ces exceptions s'appliquent uniquement si les activités énumérées revêtent un caractère préparatoire ou auxiliaire. Étant donné que l'alinéa *e*) s'applique à toute activité qui n'est pas par ailleurs mentionnée au paragraphe (pour autant que cette activité revête un caractère préparatoire ou auxiliaire), les dispositions du paragraphe reviennent en fait à restreindre d'une manière générale la portée de la définition d'établissement stable énoncée au paragraphe 1 et, en liaison avec ce paragraphe, donne un critère plus sélectif permettant de définir ce qui constitue un établissement stable. Ces dispositions restreignent dans une large mesure la définition figurant au paragraphe 1 et excluent de son champ assez étendu un certain nombre d'installations fixes d'affaires qui, parce que les activités d'entreprise exercées par l'intermédiaire de ces installations revêtent uniquement un caractère préparatoire ou auxiliaire, ne doivent pas être considérées comme des établissements stables. On reconnaît qu'une telle installation d'affaires peut effectivement contribuer à la productivité de l'entreprise, mais les services précèdent de trop loin la réalisation effective des bénéfices pour qu'il soit possible d'attribuer à cette installation fixe d'affaires une partie quelconque de ces bénéfices. En outre, l'alinéa *f*) prévoit que le cumul des activités énumérées aux alinéas *a*) à *e*) dans la même installation fixe d'affaires ne doit pas être considéré comme constituant un établissement stable, sous réserve de la condition, exprimée dans la dernière partie du paragraphe, que

l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire. Les dispositions du paragraphe 4 ont donc pour but d'éviter qu'une entreprise d'un État soit imposée dans l'autre État si elle exerce uniquement des activités de caractère purement préparatoire ou auxiliaire dans cet autre État. Les dispositions du paragraphe 4.1 (voir ci-dessous) complètent ce principe en prévoyant que le caractère préparatoire ou auxiliaire des activités menées dans une installation fixe d'affaires doit être déterminé à la lumière d'autres activités qui constituent des fonctions complémentaires qui font partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise et que la même entreprise ou des entreprises étroitement liées exercent dans le même État.

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

60. En règle générale, une activité qui revêt un caractère préparatoire est une activité qui est exercée dans la perspective de l'exercice de ce qui constitue la partie essentielle et notable de l'activité de l'entreprise dans son ensemble. Étant donné qu'une activité préparatoire précède une autre activité, elle sera souvent menée durant une période de temps relativement courte dont la durée sera déterminée par la nature des activités essentielles de l'entreprise. Ce ne sera toutefois pas toujours le cas puisqu'il est possible de mener une activité dans un endroit déterminé pendant une longue période de temps en préparation d'activités qui sont exercées ailleurs. Si, par exemple, une entreprise de construction forme ses travailleurs dans un endroit avant de les envoyer travailler sur des sites situés dans d'autres pays, la formation qui a lieu dans le premier endroit constitue une activité préparatoire pour cette entreprise. D'autre part, une activité qui revêt un caractère auxiliaire correspond généralement à une activité qui supporte, sans en faire partie, l'activité essentielle et notable de l'entreprise dans son ensemble. Il est peu probable qu'une activité qui requiert une part significative des actifs ou des employés de l'entreprise puisse être considérée comme revêtant un caractère auxiliaire.

61. Les alinéas *a)* à *e)* visent des activités qui sont effectuées pour l'entreprise elle-même. Il y aurait dès lors un établissement stable si

ces activités étaient exercées pour le compte d'autres entreprises dans la même installation fixe d'affaires. Si, par exemple, une entreprise qui maintient à cet endroit un bureau pour assurer la publicité de ses propres produits ou services se livrait aussi à des activités de publicité pour le compte d'autres entreprises, ce bureau serait considéré comme un établissement stable de l'entreprise dont il dépend.

62. L'alinéa *a*) concerne une installation fixe d'affaires constituée d'installations utilisées par une entreprise pour entreposer [ou] exposer [...] ses propres marchandises. Le point de savoir si l'activité exercée dans cette installation d'affaires présente ou non un caractère préparatoire ou auxiliaire devra être déterminé à la lumière de facteurs incluant l'activité globale de l'entreprise. Si, par exemple, une entreprise de l'État R possède dans l'État S un entrepôt de très grande taille où travaille un nombre important de salariés dans le but principal d'entreposer [...] des marchandises que possède l'entreprise et que celle-ci vend en ligne à des clients dans l'État S, le paragraphe 4 ne s'appliquera pas à cet entrepôt puisque les activités d'entreposage [...] effectuées par l'intermédiaire de cet entrepôt, qui représente un actif important et nécessite un certain nombre de travailleurs, constituent une partie essentielle des activités de vente et de distribution de l'entreprise et n'ont pas, dès lors, un caractère préparatoire ou auxiliaire.

63. L'alinéa *a*) concernerait, par exemple, un entrepôt de douane à atmosphère contrôlée dont un exportateur de fruits d'un État dispose dans un autre État à seule fin d'y entreposer des fruits en atmosphère contrôlée pendant le processus de dédouanement dans cet autre État. Il s'appliquerait aussi à une installation fixe d'affaires dont une entreprise disposerait uniquement pour [le stockage] de pièces détachées à des clients pour des machines qui leur ont été vendues. Toutefois, le paragraphe 4 ne s'appliquerait pas si une entreprise disposait d'une installation fixe d'affaires pour [le stockage de] pièces détachées des machines qu'elle [...] a fournies et, en outre, pour l'entretien ou la réparation de ces machines car ces activités iraient nettement au-delà [du simple stockage] visé[...] à l'alinéa *a*) et ne constitueraient pas des activités préparatoires ou auxiliaires puisque ces activités d'après-vente constituent une partie essentielle et notable des services de l'entreprise à l'égard de sa clientèle.

64. Des problèmes peuvent se poser en ce qui concerne l'application de la définition d'établissement stable à des installations comme des câbles ou des conduites qui traversent le territoire d'un pays. Outre que le revenu perçu par le propriétaire ou l'exploitant de ces installations au titre de leur utilisation par d'autres entreprises est couvert par

l'article 6 dès lors que ces installations constituent des biens immobiliers aux termes du paragraphe 2 de l'article 6, on peut se demander si l'alinéa [e)] leur est applicable. [...] L'alinéa e) n'est pas [...] applicable en ce qui concerne cette entreprise puisque le câble ou la conduite ne sert pas uniquement pour l'entreprise et que son utilisation n'est pas de caractère préparatoire ou auxiliaire compte tenu de la nature de l'activité de cette entreprise. [...] Une question distincte est de savoir si le câble ou la conduite pourrait également constituer un établissement stable pour le client de l'opérateur de ce câble ou conduite, c'est-à-dire pour l'entreprise dont les données, l'électricité ou autres biens sont transmis ou transportés d'un endroit à un autre. Dans un tel cas, cette entreprise obtient uniquement des services de transmission ou de transport et le câble ou la conduite n'est pas à sa disposition. Pour cette raison, le câble ou la conduite ne peut être considéré comme constituant un établissement stable de cette entreprise.

65. L'alinéa b) concerne le maintien d'un stock de marchandises appartenant à l'entreprise. Cet alinéa n'est pas pertinent dans les cas où un stock de marchandises appartenant à une entreprise est conservé par une autre personne dans des installations que cette autre personne maintient et où ces installations ne sont pas à la disposition de l'entreprise puisque le lieu où le stock est conservé ne peut pas, par conséquent, être un établissement stable de cette entreprise. Lorsque, par exemple, une société de logistique exploite un entrepôt dans l'État S et y stocke de manière continue des marchandises appartenant à une entreprise de l'État R à laquelle la société de logistique n'est pas étroitement liée, l'entrepôt ne constitue pas une installation fixe d'affaires à la disposition de l'entreprise de l'État R et l'alinéa b) ne s'applique dès lors pas en l'espèce. Toutefois, lorsque cette entreprise bénéficie d'un accès illimité à une partie distincte de l'entrepôt aux fins d'inspection et d'entretien des marchandises qui y sont entreposées, l'alinéa b) est applicable et la question de l'existence d'un établissement stable dépendra du caractère préparatoire ou auxiliaire ou non de cette activité.

66. Aux fins de l'application des alinéas a) et b), peu importe que le stockage ou [l'exposition] intervienne avant ou après que les marchandises ont été vendues, pourvu que les marchandises appartiennent à l'entreprise lorsqu'elles se trouvent à l'emplacement concerné (par exemple, les alinéas pourraient s'appliquer même si une partie des marchandises qui sont stockées à un emplacement donné a déjà été vendue, dès lors que la propriété de ces marchandises n'est transférée au client qu'au moment de la livraison ou après). Les alinéas a)



et *b*) couvrent également les situations dans lesquelles une installation est utilisée, ou un stock de marchandises est conservé, pour une combinaison d'activités de stockage [et] d'exposition [...], puisque les installations servant à [l'exposition] des marchandises seront presque toujours utilisées également pour leur stockage, du moins pour une courte période. Aux fins des alinéas *a*) à *d*), le terme « marchandises » désigne des biens matériels et n'englobe pas, par exemple, des biens immobiliers et des données (mais ils s'appliqueraient aux produits matériels qui contiennent des données, tels que des CD ou des DVD).

67. L'alinéa *c*) couvre le cas où un stock de marchandises appartenant à une entreprise fait l'objet d'une transformation par une seconde entreprise au nom ou pour le compte de la première entreprise. Comme expliqué au paragraphe 65 [des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE], la simple présence de marchandises appartenant à une entreprise ne signifie pas que l'installation fixe d'affaires où ces marchandises sont entreposées est à la disposition de l'entreprise. Si, par exemple, un stock de marchandises appartenant à RCO, une entreprise de l'État R, est conservé par un façonneur situé dans l'État S aux fins de transformation par ce façonneur, aucune installation fixe d'affaires n'est à la disposition de RCO et le lieu où le stock est conservé ne peut dès lors être un établissement stable de RCO. Si, toutefois, RCO bénéficie d'un accès illimité à une partie distincte de l'installation du façonneur aux fins d'inspection et d'entretien des marchandises qui y sont entreposées, l'alinéa *c*) s'appliquera et il sera nécessaire de déterminer si le maintien de ce stock de marchandises par RCO constitue une activité préparatoire ou auxiliaire. Ce sera le cas si RCO est un simple distributeur de produits fabriqués par d'autres entreprises car, dans ce cas, le simple maintien d'un stock de produits aux fins de transformation par une autre entreprise ne constituerait pas une partie essentielle et notable de l'activité de RCO prise globalement. Dans un tel cas, sauf si le paragraphe 4.1 s'applique, on considérera qu'en vertu du paragraphe 4, une telle installation fixe d'affaires qui est à la disposition de l'entreprise de l'État R aux fins de conservation de ses propres marchandises à transformer par le façonneur ne constitue pas un établissement stable.

68. La première partie de l'alinéa *d*) concerne le cas dans lequel des locaux sont utilisés uniquement pour l'achat de marchandises pour l'entreprise. Puisque cette exception s'applique uniquement si cette activité revêt un caractère préparatoire ou auxiliaire, elle ne s'appliquera généralement pas dans le cas d'une installation fixe d'affaires

utilisée pour l'achat de biens ou de marchandises lorsque l'activité globale de l'entreprise consiste à vendre ces biens et que l'achat est une fonction essentielle de cette activité. Les exemples qui suivent illustrent l'application du paragraphe 4 dans le cas d'installations fixes d'affaires dans lesquelles des activités d'achat ont lieu :

- Exemple 1 : RCO est une société résidente de l'État R et un grand acheteur d'un produit agricole particulier produit dans l'État S, produit que RCO vend à partir de l'État R à des distributeurs situés dans différents pays. RCO dispose d'un bureau d'achat dans l'État S. Les employés qui y travaillent sont des acheteurs expérimentés qui ont une connaissance particulière de ce type de produit, qui se rendent chez les producteurs dans l'État S, déterminent le type et la qualité des produits sur la base de normes internationales (un processus complexe qui exige des compétences et des connaissances spéciales) et concluent différents types de contrats (au comptant ou à terme) pour l'acquisition des produits par RCO. Dans cet exemple, bien que l'unique activité exercée par l'intermédiaire du bureau soit l'achat de produits pour RCO, ce qui constitue une activité visée à l'alinéa *d*), le paragraphe 4 ne s'applique pas et le bureau constitue dès lors un établissement stable du fait que cette fonction d'achat forme une partie essentielle et notable de l'activité globale de RCO.
- Exemple 2 : RCO, une société résidente de l'État R qui exploite un certain nombre de magasins discount, tient un bureau dans l'État S pendant une période de deux ans en vue de prospecter le marché local et d'intervenir auprès du gouvernement en vue d'obtenir des modifications qui permettraient à RCO d'établir des magasins dans l'État S. Pendant cette période, les employés de RCO achètent occasionnellement des fournitures pour leur bureau. Dans cet exemple, le paragraphe 4 s'applique, étant donné que l'alinéa *f*) s'applique aux activités menées par l'intermédiaire du bureau (puisque les alinéas *d*) et *e*) s'appliqueraient aux activités d'achat, de prospection et de lobbying si chacune d'entre elles était l'unique activité exercée au bureau) et que l'activité d'ensemble du bureau revêt un caractère préparatoire.

69. La deuxième partie de l'alinéa *d*) concerne une installation fixe d'affaires utilisée uniquement pour recueillir des informations pour l'entreprise. Une entreprise aura souvent besoin de rassembler des informations avant de décider d'entreprendre des activités essentielles dans un État et de quelle manière celles-ci devraient être exercées.

Si l'entreprise rassemble ces informations sans disposer d'une installation fixe d'affaires dans cet État, l'alinéa *d*) sera évidemment sans objet. En revanche, si une installation fixe d'affaires est tenue à cette seule fin, l'alinéa *d*) s'appliquera et il sera nécessaire de déterminer si la collecte d'informations excède le seuil du caractère préparatoire ou auxiliaire. Si, par exemple, un fonds d'investissement établit un bureau dans un État à seule fin de recueillir des informations sur les possibilités d'investissement dans cet État, la collecte d'informations par le biais de ce bureau constituera une activité préparatoire. La conclusion serait la même dans le cas d'une compagnie d'assurances qui établit un bureau uniquement pour la collecte d'informations, comme des statistiques, sur les risques sur un marché particulier, et dans le cas d'un bureau de presse établi dans un État dans le seul but de recueillir des informations sur des actualités éventuelles sans se livrer à des activités publicitaires : dans les deux cas, la collecte d'informations sera une activité préparatoire.

70. L'alinéa *e*) s'applique à une installation fixe d'affaires tenue dans le seul but d'exercer, pour l'entreprise, toute activité non explicitement énumérée aux alinéas *a*) à *d*) ; si cette activité revêt un caractère préparatoire ou auxiliaire, cette installation d'affaires est considérée ne pas être un établissement stable. La rédaction de cet alinéa rend inutile une longue énumération d'activités auxquelles le paragraphe peut s'appliquer, les exemples figurant aux alinéas *a*) à *d*) étant simplement des exemples courants d'activités couvertes par le paragraphe parce qu'elles ont souvent un caractère préparatoire ou auxiliaire.

71. On peut citer, à titre d'exemples d'installations d'affaires couvertes par l'alinéa *e*), les installations fixes d'affaires utilisées uniquement pour la publicité, ou pour fournir des informations, ou pour des recherches scientifiques, ou pour veiller à l'exécution d'un contrat portant sur un brevet ou un savoir-faire (know-how) si ces activités ont un caractère préparatoire ou auxiliaire. Toutefois, le paragraphe 4 ne s'appliquerait pas si une installation fixe d'affaires utilisée pour la fourniture d'informations fournit non seulement des renseignements mais aussi des plans, etc., spécialement mis au point pour répondre aux besoins de chaque client. Il ne s'appliquerait pas non plus si un établissement de recherche s'occupait de fabrication. De même, lorsqu'une entreprise a pour objet de veiller à l'exécution de contrats portant sur des brevets et du know-how, l'installation fixe d'affaires de cette entreprise qui exerce cette activité ne peut bénéficier des dispositions du paragraphe 4. Une installation fixe d'affaires dont la fonction est de gérer une entreprise, ou même seulement une partie d'une

entreprise ou d'un groupement d'entreprises, ne peut être considérée comme exerçant une activité préparatoire ou auxiliaire, car de telles activités de direction sont d'un niveau nettement supérieur. Si une entreprise ayant des ramifications internationales installée dans un État où elle a des filiales, des établissements stables, des représentants ou des licenciés, un bureau dit « de direction », chargé de surveiller et de coordonner tous les services de l'entreprise sis dans la région intéressée, l'alinéa e) ne s'appliquera pas à ce « bureau de direction » parce que la fonction de direction d'une entreprise, même si elle ne couvre qu'une certaine partie des opérations de la firme, constitue une part essentielle des opérations de l'entreprise et ne peut donc en aucune façon être considérée comme une activité ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire au sens du paragraphe 4.

72. De même, lorsqu'une entreprise qui vend des marchandises dans le monde entier ouvre un bureau dans un État et les employés qui travaillent dans ce bureau participent activement à la négociation de parties importantes de contrats concernant la vente des marchandises à des acheteurs situés dans cet État sans habituellement conclure de contrats ou jouer le rôle principal menant à la conclusion de contrats (par exemple, en participant aux décisions qui portent sur le type, la qualité ou la quantité de produits couverts par ces contrats), ces activités constitueront habituellement une part essentielle des opérations de l'entreprise et ne doivent pas être considérées comme ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire au sens de l'alinéa e) du paragraphe 4. Si les conditions du paragraphe 1 sont remplies, ce bureau constituera donc un établissement stable.

73. Comme on l'a déjà indiqué au paragraphe 58 ci-dessus [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], le paragraphe 4 a pour objet de prévoir les exceptions à la définition générale du paragraphe 1 lorsqu'il s'agit d'installations fixes d'affaires dont les activités ont en général un caractère préparatoire ou auxiliaire par rapport à l'ensemble des activités de l'entreprise. Par conséquent, suivant l'alinéa f), le fait que des activités énumérées aux alinéas a) à e) sont exercées cumulativement dans une installation fixe d'affaires ne signifie pas qu'on est en présence d'un établissement stable. Tant que les activités exercées cumulativement par cette installation fixe d'affaires n'ont qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire, on ne saurait considérer qu'il y a établissement stable. Les cumuls d'activités ne doivent pas être considérés d'après des règles rigides, mais en fonction des circonstances.

74. Sauf si les dispositions anti-fragmentation du paragraphe 4.1 sont applicables (voir ci-dessous), il n'y a pas à tenir compte de l'alinéa *f*) lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs installations fixes d'affaires auxquelles les alinéas *a*) à *e*) s'appliquent car, dans ce cas, chaque installation d'affaires doit être considérée isolément pour déterminer s'il y a ou non un établissement stable.

75. Les installations fixes d'affaires auxquelles s'applique le paragraphe 4 ne constituent pas des établissements stables tant que les activités d'entreprise exercées par l'intermédiaire de ces installations fixes d'affaires se limitent aux activités visées dans ce paragraphe. Ce sera le cas même si les contrats nécessaires pour créer et exercer ces activités sont conclus par ceux-là mêmes qui sont responsables de l'installation d'affaires. La conclusion de ces contrats par ces salariés ne constituera pas un établissement stable de l'entreprise selon le paragraphe 5 pour autant que la conclusion de ces contrats remplisse les conditions énoncées au paragraphe 4 (voir le paragraphe 97 ci-dessous [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]). Un exemple serait le cas d'une installation d'affaires dans laquelle des activités de recherche préparatoires ou auxiliaires sont exercées et dont le directeur conclut les contrats nécessaires pour l'établissement et la tenue de cette installation d'affaires dans le cadre des activités exercées à cet endroit.

76. Si, en vertu du paragraphe 4, une installation fixe d'affaires ne peut être considérée comme un établissement stable, l'exception s'applique de même à l'aliénation de biens mobiliers faisant partie des actifs de l'installation d'affaires lorsque l'entreprise met fin à ses activités à cet endroit (voir le paragraphe 44 ci-dessus [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]) et le paragraphe 2 de l'article 13). Lorsque, par exemple, l'exposition de marchandises pendant une foire commerciale ou un congrès est couverte par l'exception des alinéas *a*) et *b*), la vente de ces marchandises lorsque prend fin le congrès ou la foire commerciale est couverte par l'alinéa *e*), étant donné que cette vente n'est qu'une activité auxiliaire. Cette exception ne s'applique pas, naturellement, à la vente de marchandises qui n'ont pas été effectivement exposées au congrès ou à la foire commerciale.

77. Lorsque le paragraphe 4 ne s'applique pas parce qu'une installation fixe d'affaires utilisée par une entreprise pour des activités qui sont énumérées dans ce paragraphe est également utilisée pour d'autres activités qui sortent du cadre des activités préparatoires ou auxiliaires, cette installation d'affaires sera considérée comme un

établissement stable unique de l'entreprise et les bénéfices attribuables à l'établissement stable par rapport à ces deux types d'activités seront imposables dans l'État où se situe cet établissement stable.

59. Le Comité a noté que certains membres pensaient que le champ d'application du paragraphe 4 est trop large et pose des problèmes (voir le paragraphe 58 ci-dessus citant le paragraphe 59 des commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE) qui peuvent être particulièrement difficiles à gérer pour les pays en développement en raison de leur capacité administrative limitée. Les pays qui ont ces préoccupations peuvent envisager de supprimer complètement le paragraphe. Une autre option qui peut également être envisagée pour ceux qui souhaitent limiter la portée du paragraphe est d'éliminer les alinéas qui peuvent être considérés comme ayant une portée trop large ; les membres ont mentionné notamment les alinéas (e) et (f) à cet égard. Cependant, les négociateurs d'une convention fiscale devraient s'assurer que l'application de la partie restante du paragraphe est limitée par l'exigence d'un caractère préparatoire ou auxiliaire afin que le paragraphe n'élimine du concept d'établissement stable du paragraphe 1 que les activités qui n'ont pas ou peu d'importance au regard des autres activités de l'entreprise.

60. Il a aussi été noté que certains États peuvent considérer que certaines des activités visées au paragraphe 4 sont intrinsèquement préparatoires ou auxiliaires et que, pour apporter plus de certitude à la fois aux administrations fiscales et aux contribuables, ces États sont d'avis que ces activités ne devraient pas être soumises à la condition qu'elles revêtent un caractère préparatoire ou auxiliaire, dès lors que tout problème relatif au recours inapproprié à ces exceptions est traité par les dispositions du paragraphe 4.1. Les États qui partagent cet avis sont libres de modifier comme suit le paragraphe 4 (et peuvent aussi convenir de supprimer certaines des activités énumérées aux alinéas a) à d) ci-dessous s'ils considèrent que ces activités devraient être soumises à la condition du caractère préparatoire ou auxiliaire énoncée à l'alinéa e) :

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

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

- (b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, ou d'exposition ;
- (c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;
- (d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ;
- (e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité qui revêt un caractère préparatoire ou auxiliaire ; ou
- (f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas (a) à (e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul revête un caractère préparatoire ou auxiliaire.

61. Comme on l'a indiqué plus haut, le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, contrairement au Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ne fait pas référence à la « livraison » aux alinéas (a) et (b). La question de savoir si des installations utilisées à des fins de « livraison » pouvaient être considérées comme des établissements stables a été largement débattue. Il ressort d'une étude effectuée en 1997 que près de 75 pour cent des conventions fiscales des pays en développement comprennent la « livraison de marchandises » dans la liste des exceptions figurant aux alinéas (a) et (b) du paragraphe 4. Toutefois, certains pays considèrent l'omission de cette expression dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies comme une différence importante par rapport au Modèle de convention fiscale de l'OCDE, estimant que la présence d'un stock à livrer promptement facilite la vente du produit et en conséquence la réalisation de bénéfices dans le pays d'accueil.

62. Suite à une révision du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, le Comité a décidé de retenir cette distinction entre les deux Modèles, mais il a noté que même si la livraison de marchandises était traitée comme une activité donnant lieu à un établissement stable, le revenu imputable à cette activité elle-même pourrait être très faible. Les autorités fiscales pourraient être amenées à imputer trop de revenu

à cette activité si elles n'examinent pas la question attentivement, ce qui entraînerait un risque de longues procédures judiciaires et d'incohérence dans l'application des conventions fiscales. Par conséquent, même s'il n'est pas fait référence à la « livraison » dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, les pays voudront peut-être, lorsqu'ils concluent des conventions fiscales bilatérales, prendre en compte les deux points de vue afin de déterminer les conséquences pratiques de l'utilisation de l'une ou l'autre approche.

### **Paragraphe 4.1**

63. En 2017, le Comité a décidé d'ajouter un nouveau paragraphe 4.1 à l'article 5. Le nouveau paragraphe 4.1 est une règle anti-fragmentation dont l'adjonction au Modèle de convention fiscale de l'OCDE a été recommandée par le rapport final sur l'action 7 du projet BEPS de l'OCDE et du G20 (*Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable*)<sup>42</sup>. Ce nouveau paragraphe vise à empêcher une entreprise de fragmenter ses activités, soit au sein de l'entreprise elle-même, soit entre des entreprises étroitement liées — de façon à bénéficier des exceptions pour certaines activités spécifiques mentionnés au paragraphe 4 de l'article 5. Le rapport final sur l'action 7 comprenait également de nouveaux commentaires expliquant l'application du paragraphe 4.1 dans les situations où une entreprise ou un groupe d'entreprises étroitement liées tente de contourner la règle des activités préparatoires ou auxiliaires du paragraphe 4 en fragmentant un ensemble cohérent d'activités d'entreprises en plusieurs petites opérations. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 4.1 de l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

79. [...] En vertu du paragraphe 4.1, les exceptions prévues par le paragraphe 4 ne s'appliquent pas à une installation d'affaires qui constituerait par ailleurs un établissement stable lorsque les activités

---

42 Ibid.



exercées dans cette installation et d'autres activités de la même entreprise ou d'entreprises étroitement liées exercées dans cette installation ou dans une autre installation située dans le même État constituent des fonctions complémentaires qui font partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise. Toutefois, pour que le paragraphe 4.1 s'applique, une au moins des installations dans lesquelles ces activités sont exercées doit constituer un établissement stable ou, si ce n'est pas le cas, l'ensemble de l'activité résultant de la combinaison des activités concernées doit aller au-delà de ce qui est simplement préparatoire ou auxiliaire.

80. Les dispositions du paragraphe [9] s'appliquent aux fins de déterminer si une entreprise constitue une entreprise étroitement liée par rapport à une autre entreprise (voir les paragraphes 119 à 121 [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], ci-dessous).

81. Les exemples qui suivent illustrent l'application du paragraphe 4.1 :

- Exemple A : RCO, une banque résidente de l'État R, possède un certain nombre de succursales dans l'État S qui constituent des établissements stables. Elle a aussi un bureau distinct dans l'État S où quelques employés vérifient les informations communiquées par les clients qui ont introduit des demandes de prêt auprès de ces différentes succursales. Les résultats des vérifications faites par ces employés sont transmis au siège de RCO dans l'État R, où d'autres employés analysent les informations contenues dans les demandes de prêt et transmettent des rapports aux succursales où sont prises les décisions d'octroi des prêts. Dans ce cas, les exceptions du paragraphe 4 ne s'appliqueront pas au bureau parce qu'une autre installation (n'importe quelle des succursales où sont introduites les demandes de prêt) constitue un établissement stable de RCO dans l'État S et que les activités d'entreprise effectuées par RCO à ce bureau et à la succursale en question constituent des fonctions complémentaires qui font partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise (fournir des prêts aux clients dans l'État S).
- Exemple B : RCO, une société résidente de l'État R, fabrique et vend des appareils électroménagers. SCO, résidente de l'État S et filiale à 100 pour cent de RCO, possède un magasin où elle vend des appareils électroménagers qu'elle acquiert auprès de RCO. RCO possède également un petit entrepôt dans l'État S où elle stocke quelques articles de grande taille qui sont identiques

à ceux exposés dans le magasin que possède SCO. Lorsqu'un client achète un de ces articles de grande taille de SCO, des employés de SCO se rendent à l'entrepôt où ils prennent possession de l'article avant de le livrer au client ; la propriété de l'article n'est transférée de RCO à SCO qu'au moment où l'article quitte l'entrepôt. Dans cet exemple, le paragraphe 4.1 fait obstacle à l'application à l'entrepôt des exceptions du paragraphe 4 et il ne sera dès lors pas nécessaire de déterminer si le paragraphe 4 et, en particulier, l'alinéa *a*) de ce paragraphe, s'appliquent à l'entrepôt. Les conditions qui régissent l'application du paragraphe 4.1 sont remplies parce que

- SCO et RCO sont des entreprises étroitement liées ;
- Le magasin de SCO constitue un établissement stable de SCO (la définition d'établissement stable ne se limite pas aux situations dans lesquelles un résident d'un État contractant fait usage ou dispose d'une installation fixe d'affaires dans un autre État ; elle s'applique également lorsqu'une entreprise d'un État fait usage ou dispose d'une installation fixe d'affaires dans ce même État) ; et
- Les activités d'entreprise exercées par RCO à son entrepôt et par SCO à son magasin constituent des fonctions complémentaires qui font partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise (le stockage de marchandises dans une installation aux fins de livraison dans le cadre des obligations qui découlent de la vente de ces biens par l'intermédiaire d'une autre installation dans le même État).

### ***Paragraphe 5***

64. En 2017, le Comité a décidé de modifier les paragraphes 5 et 7 de l'article 5. Les nouveaux paragraphes traitent de l'évitement artificiel du statut d'établissement stable par l'utilisation de structures de commissionnaire et de stratégies similaires. L'ajout au Modèle de convention fiscale des Nations Unies de ces nouveaux paragraphes et des commentaires qui s'y rapportent est conforme aux recommandations concernant le Modèle de convention fiscale de l'OCDE figurant dans le rapport final sur l'action 7 du projet BEPS de l'OCDE et du G20 (*Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable*)<sup>43</sup>.

---

43 Ibid.

65. Il est généralement admis que si une personne agit dans un État pour le compte d'une entreprise de manière à lier étroitement l'activité de l'entreprise à la vie économique de cet État, l'entreprise devrait être considérée comme ayant un établissement stable dans cet État même si l'entreprise ne dispose pas dans cet État d'une installation fixe d'affaires au sens du paragraphe 1. Le paragraphe 5 suit ce principe en stipulant qu'un établissement stable est réputé exister si la personne est un agent dit dépendant qui exerce pour le compte de l'entreprise une activité visée aux alinéas (a) ou (b).

66. L'alinéa (a) suit substantiellement la règle correspondante du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et part du principe que si une personne conclut habituellement des contrats au nom de l'entreprise, pour le transfert de propriété ou la concession du droit d'utiliser les biens de l'entreprise, ou pour la prestation de services par cette entreprise (ou si elle joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de tels contrats), il convient alors de considérer une telle entreprise comme ayant un établissement stable parce que de telles activités créent pour cette entreprise un lien suffisamment étroit avec un État. La condition de l'alinéa (b) relative au maintien d'un stock de marchandises est examinée plus loin.

67. En ce qui concerne l'alinéa (a), un établissement stable est considéré exister du fait des activités d'un agent dépendant uniquement dans la mesure où cette personne conclut des contrats, ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de tels contrats, de façon régulière et non seulement dans des cas isolés. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur le paragraphe 5 de l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable à l'alinéa (a) du paragraphe 5 de l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle)

84. Toutes les conditions suivantes doivent être remplies pour que [l'alinéa (a) du] paragraphe 5 puisse s'appliquer :

- une personne agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise ;

- ce faisant, cette personne conclut habituellement des contrats, ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise ; et
- ces contrats sont soit au nom de l'entreprise, soit prévoient le transfert de la propriété, ou la concession du droit d'utiliser, des biens appartenant à cette entreprise ou des biens que l'entreprise a le droit d'utiliser, ou concernent la fourniture de services par cette entreprise.

85. Toutefois, même si ces conditions sont remplies, [l'alinéa (a) du] paragraphe 5 ne s'appliquera pas si les activités effectuées par la personne pour le compte de l'entreprise tombent dans le champ d'application de l'exception de l'agent indépendant visée au paragraphe [7] ou se limitent aux activités visées au paragraphe 4 qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, seraient considérées comme ne créant pas un établissement stable. Cette dernière exception s'explique par le fait que, dès lors qu'en vertu du paragraphe 4, le maintien d'une installation fixe d'affaires aux seules fins d'activités préparatoires ou auxiliaires est réputé ne pas constituer un établissement stable, une personne dont les activités sont limitées à ces fins ne devrait pas non plus créer un établissement stable. Si, par exemple, une personne agit uniquement en qualité d'acheteur et, comme tel, conclut habituellement des contrats d'achat au nom de cette entreprise, le paragraphe 5 ne s'appliquera pas, même si cette personne n'est pas indépendante de l'entreprise, pour autant que ces activités revêtent un caractère préparatoire ou auxiliaire (voir le paragraphe 68 [des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du *Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] ci-dessus).

86. Une personne agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise si cette personne implique dans une certaine mesure l'entreprise dans des activités d'entreprise dans l'État concerné. Ce sera le cas, par exemple, lorsqu'un mandataire agit pour un mandant, lorsqu'un associé agit pour une société de personnes, lorsqu'un membre du conseil d'administration agit pour une société ou lorsqu'un salarié agit pour un employeur. Une personne ne peut être considérée comme agissant pour le compte d'une entreprise si celle-ci n'est pas affectée directement ou indirectement par l'action effectuée par cette personne. Comme indiqué au paragraphe 83 [des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du *Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], la personne agissant pour le compte d'une entreprise peut être une société ; dans ce cas, les actions des salariés et des membres

du conseil d'administration de cette société sont considérées conjointement en vue de déterminer si, et dans quelle mesure, cette société agit pour le compte de l'entreprise.

87. L'expression « conclut ... des contrats » vise les situations dans lesquelles, en vertu de la législation concernée régissant les contrats, un contrat est considéré comme ayant été conclu par une personne. Un contrat peut être conclu sans aucune négociation active de ses conditions ; ce serait le cas, par exemple, si la législation concernée prévoit qu'un contrat est conclu du simple fait qu'une personne accepte, au nom d'une entreprise, l'offre faite par une tierce partie de conclure un contrat type avec cette entreprise. De même, un contrat peut, en vertu de la législation concernée, être conclu dans un État même si ce contrat est signé en dehors de cet État ; lorsque, par exemple, la conclusion d'un contrat résulte de l'acceptation, par une personne agissant pour le compte d'une entreprise, d'une offre de conclure un contrat faite par une tierce partie, le fait que ce contrat soit signé en dehors de cet État est sans importance. En outre, on peut considérer qu'une personne qui négocie dans un État tous les éléments et détails d'un contrat d'une manière qui engage l'entreprise conclut le contrat dans cet État, même si celui-ci est signé par une autre personne en dehors de cet État.

88. L'expression « ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise » vise les situations dans lesquelles la conclusion d'un contrat résulte directement des actions que la personne accomplit dans un État contractant au nom de l'entreprise même si, au regard du droit concerné, le contrat n'est pas conclu par cette personne dans cet État. Bien que l'expression « conclut des contrats » constitue un critère relativement bien connu basé sur le droit des contrats, il a été jugé nécessaire de compléter ce critère par un critère axé sur les activités de fond qui se déroulent dans un État afin d'englober les cas où la conclusion de contrats est manifestement le résultat direct de ces activités bien que les règles pertinentes du droit des contrats prévoient que la conclusion du contrat a lieu en dehors de cet État. Cette expression doit s'interpréter à la lumière de l'objet et du but du paragraphe 5, qui est d'inclure les cas dans lesquels les activités qu'une personne exerce dans un pays visent la conclusion régulière de contrats devant être exécutés par une entreprise étrangère, c'est-à-dire les cas dans lesquels cette personne agit comme le personnel de vente de l'entreprise. Le rôle principal menant à la conclusion d'un contrat sera dès lors généralement associé aux

actions de la personne qui a convaincu la tierce partie de conclure un contrat avec l'entreprise. L'expression « contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise » précise que lorsque ce rôle principal est joué dans cet État, les actions de cette personne entreront dans le champ du paragraphe 5 même si les contrats ne sont pas formellement conclus dans cet État, par exemple lorsque les contrats sont, de façon routinière et en dehors de cet État, soumis à examen et à approbation sans que cet examen ne conduise à modifier des aspects fondamentaux de ces contrats.

89. L'expression « ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise » s'applique donc lorsque, par exemple, une personne sollicite et reçoit (sans les finaliser formellement) des commandes qui sont transmises directement à un entrepôt à partir duquel les marchandises appartenant à l'entreprise sont livrées et lorsque l'entreprise approuve ces transactions de façon routinière. Toutefois, elle ne s'applique pas lorsqu'une personne se borne à promouvoir et à faire le marketing des biens ou des services d'une entreprise d'une manière qui n'aboutit pas directement à la conclusion de contrats. Lorsque, par exemple, des représentants d'une entreprise pharmaceutique font une promotion active de médicaments produits par cette entreprise en prenant contact avec des médecins qui prescriront ces médicaments, cette activité de marketing ne débouche pas directement sur la conclusion de contrats entre les médecins et l'entreprise et le paragraphe ne s'applique donc pas même si les ventes de ces médicaments peuvent augmenter sensiblement suite à cette activité de marketing.

90. Ce qui suit est un autre exemple qui illustre l'application [*de l'alinéa (a)*] du paragraphe 5. RCO, une société résidente de l'État R, distribue divers produits et services dans le monde entier par l'intermédiaire de ses sites Web. SCO, une société résidente de l'État S, est une filiale à part entière de RCO. Des employés de SCO envoient des courriels, téléphonent ou rendent visite à de grandes organisations dans le but de convaincre celles-ci d'acheter des produits et des services de RCO et sont dès lors responsables des grands comptes dans l'État S ; les employés de SCO, dont la rémunération est basée en partie sur les recettes que tire RCO de ces titulaires de comptes, utilisent leurs aptitudes à développer de solides relations pour tenter d'anticiper les besoins de ces titulaires de comptes et convaincre ceux-ci d'acquiescer les produits et les services offerts par RCO. Lorsqu'un de ces titulaires de comptes est persuadé par un employé de SCO d'acheter une

quantité donnée de marchandises ou de services, l'employé indique le prix qui sera payable pour cette quantité, indique qu'un contrat doit être conclu en ligne avec RCO avant que RCO puisse fournir les marchandises ou les services, et explique quelles sont les conditions normales des contrats de RCO, y compris la structure de prix fixe utilisée par RCO que l'employé n'est pas autorisé à modifier. Le titulaire du compte conclut ensuite ce contrat en ligne pour la quantité discutée avec l'employé de SCO et selon la structure de prix présentée par cet employé. Dans cet exemple, les employés de SCO jouent le rôle principal menant à la conclusion de contrats entre le titulaire de compte et RCO, et, de façon routinière, ces contrats sont conclus sans modification importante par l'entreprise. Le fait que les employés de SCO ne peuvent modifier les conditions des contrats ne signifie pas que la conclusion des contrats n'est pas le résultat direct des activités qu'ils effectuent pour le compte de l'entreprise, le fait de convaincre le titulaire de compte d'accepter ces conditions uniformes étant l'élément central menant à la conclusion des contrats entre le titulaire de compte et RCO.

91. La formulation des *[sous-]alinéas [(i), (ii) et (iii)]* a pour effet que *[l'alinéa (a) du]* paragraphe 5 s'applique non seulement aux contrats qui créent des droits et des obligations juridiquement contraignants entre l'entreprise pour le compte de laquelle la personne agit et les tierces parties avec lesquelles ces contrats sont conclus, mais aussi aux contrats qui créent des obligations qui seront effectivement exécutées par cette entreprise plutôt que par la personne qui doit légalement le faire.

92. Un cas typique visé par ces *[sous-]alinéas* est celui où des contrats sont conclus avec des clients par un mandataire, un associé ou un employé d'une entreprise de manière à créer des droits et des obligations juridiquement contraignants entre l'entreprise et ses clients. Ces *[sous-]alinéas* couvrent également les cas dans lesquels les contrats conclus par une personne qui agit pour le compte d'une entreprise ne lient pas juridiquement cette entreprise aux tierces parties avec lesquelles ces contrats sont conclus, mais sont des contrats pour le transfert de la propriété de biens, ou pour la concession du droit d'utiliser des biens, appartenant à cette entreprise ou que l'entreprise a le droit d'utiliser, ou pour la fourniture de services par cette entreprise. Un exemple caractéristique serait celui de contrats qu'un commissionnaire conclurait avec des tierces parties au titre d'un accord de commissionnaire conclu avec une entreprise étrangère prévoyant que le commissionnaire agit pour le compte de l'entreprise mais que,

ce faisant, il conclut en son nom propre des contrats qui ne créent pas de droits et d'obligations juridiquement contraignants entre l'entreprise étrangère et les tierces parties, même si l'accord entre le commissionnaire et l'entreprise étrangère est tel que l'entreprise étrangère transfère directement à ces tierces parties la propriété ou l'usage de biens que l'entreprise possède ou a le droit d'utiliser.

93. La mention de contrats « au nom de » [*au sous-*]alinéa [(i)] ne limite pas l'application de cet alinéa aux contrats qui sont littéralement conclus au nom de l'entreprise ; cet alinéa peut s'appliquer, par exemple, dans certaines situations dans lesquelles le nom de l'entreprise n'est pas dévoilé dans un contrat écrit.

94. La condition essentielle pour l'application des [*sous-*]alinéas [(ii) et (iii)] est que la personne qui conclut habituellement les contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion des contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, agisse pour le compte d'une entreprise de telle manière que les parties des contrats qui concernent le transfert de la propriété de biens ou de leur utilisation, ou la fourniture de services, seront exécutées par l'entreprise et non par la personne qui agit pour le compte de l'entreprise.

95. Aux fins [*du sous-*]alinéa [(ii)], peu importe que les biens concernés existent ou non, ou soit ou non la propriété de l'entreprise, au moment de la conclusion des contrats entre la personne qui agit pour l'entreprise et les tierces parties. Par exemple, une personne agissant pour le compte d'une entreprise pourrait parfaitement vendre des biens que l'entreprise produira ensuite avant de les livrer directement aux clients. Par ailleurs, le terme « biens » utilisé dans l'alinéa désigne tout type de bien, tant corporel qu'incorporel.

96. Les cas auxquels s'applique [*l'alinéa (a) du*] paragraphe 5 doivent être distingués des situations dans lesquelles une personne conclut des contrats pour son propre compte et, pour exécuter les obligations qui découlent de ces contrats, obtient des biens ou des services d'autres entreprises ou fait en sorte que d'autres entreprises livrent ces biens ou services. Dans ces cas, la personne n'agit par « pour le compte » de ces autres entreprises et les contrats qu'elle conclut ne sont ni au nom de ces entreprises, ni pour le transfert à des tierces parties de la propriété ou de l'usage de biens que ces entreprises possèdent ou qu'elles ont le droit d'utiliser ou pour la fourniture de services par ces entreprises. Par exemple, si une société agit en tant que distributrice de produits sur un marché particulier et, ce faisant, vend



aux clients des produits qu'elle achète à une entreprise (y compris à une entreprise associée), elle n'agit pas pour le compte de cette entreprise et ne vend pas des biens appartenant à celle-ci puisque les biens qui sont vendus aux clients sont la propriété du distributeur. Ce serait encore le cas si ce distributeur agissait en tant que « distributeur à faible risque » (et non comme agent, par exemple), mais uniquement si le titre de propriété du bien vendu par ce distributeur « à faible risque » passait de l'entreprise au distributeur et du distributeur au client (quelle que soit la durée de la détention par le distributeur de la propriété du produit vendu) de sorte que le distributeur tirerait un bénéfice de la vente et non une rémunération qui aurait la forme, par exemple, d'une commission.

97. Les contrats visés au paragraphe 5 sont des contrats qui ont trait aux opérations constituant les activités propres de l'entreprise. Il importerait peu, par exemple, que la personne conclue des contrats d'emploi pour le compte de l'entreprise avec du personnel qui assisterait cette personne dans les activités qu'elle exerce pour l'entreprise ou qu'elle conclue au nom de l'entreprise des contrats analogues n'ayant trait qu'à des opérations internes. De plus, pour déterminer si la personne conclut des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, il convient de se référer à la situation commerciale réelle. Le simple fait qu'une personne ait assisté ou même participé à des négociations dans un État entre une entreprise et un client ne suffit pas en lui-même pour conclure que la personne a conclu des contrats ou joué le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise. Le fait qu'une personne ait assisté ou même participé à de telles négociations pourrait cependant constituer un facteur significatif pour déterminer les fonctions exactes exercées par cette personne pour le compte de l'entreprise.

98. Le critère selon lequel l'agent doit « habituellement » conclure des contrats ou jouer le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise reflète le principe sous-jacent de l'article 5 selon lequel la présence d'une entreprise dans un État contractant ne doit pas être simplement transitoire pour que l'on puisse considérer que l'entreprise possède dans cet État un établissement stable, et qu'elle y soit donc redevable de l'impôt. L'ampleur et la fréquence d'une activité permettant de conclure que l'agent conclut habituellement des contrats ou joue le rôle principal menant à la conclusion

de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise vont dépendre de la nature de ces contrats et de l'activité de l'entreprise pour laquelle il agit. Il n'est pas possible de définir un critère précis de fréquence. Néanmoins, on est fondé à recourir aux mêmes genres de facteurs pris en compte aux paragraphes 28 à 30 [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] pour statuer dans de tels cas.

68. La signification du renvoi aux contrats « qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise » a fait l'objet de débats au sein du Comité. Le Comité a noté que, même si l'entreprise apporte des modifications importantes à certains contrats (et même à la majorité des contrats résultant des activités du personnel local chargé de la vente) avant l'approbation de ces contrats, tant qu'il y a une personne qui joue habituellement un rôle principal conduisant à la conclusion d'autres contrats que l'entreprise conclut sans aucune modification importante, un établissement stable résultera des activités de cette personne. Certains membres du Comité ont cependant préféré omettre cette expression parce qu'ils étaient en faveur d'une formulation plus large. Ils pensaient également que cela inciterait les entreprises à prétendre que la condition n'était pas remplie et à éviter artificiellement d'avoir un établissement stable. Les pays qui partagent cette préoccupation sont libres d'omettre l'expression « qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise ».

69. Avec l'inclusion de l'alinéa (b) du paragraphe 5 relatif à l'entreposage d'un stock de marchandises, le paragraphe 5 de l'article 5 a une portée plus large que le paragraphe 5 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Certains pays estiment qu'une formule trop étroite risquerait d'encourager un agent qui serait en réalité dépendant à se présenter comme agissant en son nom propre.

70. Selon l'ancien Groupe d'experts, l'alinéa (b) du paragraphe 5 devait être interprété comme signifiant que, si toutes les activités liées aux ventes se déroulaient hors de l'État d'accueil et que seule la livraison par un agent se déroulait sur son territoire, cette situation ne donnerait pas lieu à un établissement stable<sup>44</sup>. Le Groupe d'experts a noté toutefois que si des activités liées aux ventes (publicité, promotion

---

44 Voir le paragraphe 25 des commentaires sur l'article 5 de la version 1999 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

des ventes) sont également menées dans cet État pour le compte de l'entreprise (que ce soit ou non par l'entreprise elle-même ou par ses agents dépendants) et que ces activités contribuent à la vente de marchandises, il peut y avoir établissement stable<sup>45</sup>.

### *Paragraphe 6*

71. Ce paragraphe du Modèle de convention fiscale des Nations Unies ne correspond à aucune disposition de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et vise certains aspects commerciaux du domaine de l'assurance. Le paragraphe 114 des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE présente néanmoins la possibilité d'inclure une telle disposition dans les conventions fiscales bilatérales :

114. La définition de l'expression « établissement stable » permet d'imposer une société d'assurance d'un État dans l'autre État pour ses opérations d'assurance si elle y dispose d'une installation fixe d'affaires au sens du paragraphe 1 ou si elle y exerce ses activités par l'intermédiaire d'une personne au sens du paragraphe 5. Comme les agences de sociétés d'assurances étrangères ne répondent pas toujours à l'une ou l'autre de ces deux conditions, il est possible que ces sociétés se livrent à des opérations importantes dans un État sans être imposées dans cet État sur les bénéfices provenant de ces opérations. Pour parer à cette éventualité, plusieurs conventions conclues par des pays membres de l'OCDE avant 2017 contiennent une disposition prévoyant que les sociétés d'assurances d'un État sont considérées comme ayant un établissement stable dans l'autre État si elles y perçoivent des primes par l'intermédiaire d'un agent qui y est établi — autre qu'un agent dont l'activité est déjà considérée comme constituant un établissement stable en vertu du paragraphe 5 — ou assurent des risques dans ce territoire par l'intermédiaire de cet agent. Le point de savoir si une disposition de ce genre devra être incluse dans une convention dépendra de la situation de droit et de fait qui prévaut dans les États contractants concernés. Par ailleurs, les modifications apportées aux paragraphes 5 et 6 en 2017 ont résolu quelques-uns des problèmes qu'une telle disposition vise à résoudre. Il sera donc fréquent qu'une telle disposition ne soit pas envisagée. De ce fait, il n'a pas paru opportun d'insérer une disposition en ce sens dans le Modèle de Convention.

---

45 Ibid.

72. Le paragraphe 6 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui réalise l'objectif énoncé ci-dessus, est nécessaire parce que, en général, les agents d'assurance ne disposent pas du pouvoir de conclure des contrats et que, de ce fait, les conditions fixées à l'alinéa (a) du paragraphe 5 ne seraient pas remplies. Toutefois, si un agent d'assurances est indépendant, les bénéfices réalisés par la société d'assurances grâce à ses activités ne sont pas imposables dans l'État de la source parce que les conditions d'application du paragraphe 7 de l'article 5 sont remplies de sorte que l'entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable.

73. Certains pays préfèrent toutefois étendre le champ d'application de la disposition pour permettre l'imposition même si la compagnie est représentée par un agent indépendant. Ils adoptent cette position en raison de la nature des opérations d'assurance, du fait que les risques assurés sont situés sur le territoire de l'État qui revendique le droit d'imposer et parce qu'il est facile pour une personne de représenter à temps partiel une société d'assurance en se qualifiant comme « agent indépendant », ce qui rendrait difficile la distinction entre agents d'assurance dépendants et indépendants. D'autres pays ne voient pas pourquoi les assurances devraient recevoir un traitement différent de celui, par exemple, de la vente de biens corporels. Ils insistent aussi sur la difficulté qu'il y aurait à évaluer le chiffre d'affaires total réalisé lorsque les opérations d'assurances sont traitées par un certain nombre de courtiers indépendants dans le même pays. Compte tenu de ces différentes d'approche, il a été décidé que la question du traitement des agents indépendants devrait être traitée lors des négociations bilatérales, au cours desquelles on pourrait tenir compte des méthodes de vente de l'assurance et d'autres aspects des opérations d'assurance dans les pays en question.

### *Paragraphe 7*

74. La première phrase de ce paragraphe reprend le paragraphe 6 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE avec quelques remaniements rédactionnels d'importance secondaire. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 7 de l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des

commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

102. Une entreprise d'un État contractant qui effectue des opérations commerciales par l'intermédiaire d'un agent indépendant exerçant une activité d'entreprise en tant que tel ne peut être imposée dans l'autre État contractant à raison de ces opérations si l'agent agit dans le cadre ordinaire de ces activités (voir le paragraphe 83 *[des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]* ci-dessus). Les activités de cet agent, qui représente une entreprise distincte et indépendante, ne peuvent permettre de conclure à l'existence d'un établissement stable de l'entreprise étrangère.

103. L'exception prévue par le paragraphe [7] s'applique uniquement lorsqu'une personne agit pour le compte d'une entreprise dans le cadre de l'exercice d'une activité d'entreprise comme agent indépendant. Elle ne s'appliquerait donc pas lorsqu'une personne agit pour le compte d'une entreprise en toute autre qualité, par exemple, lorsqu'un employé agit pour le compte de son employeur ou lorsqu'un associé agit pour le compte d'une société de personnes. Comme il est expliqué au paragraphe 8.1 des Commentaires sur l'article 15 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]*, il est parfois difficile de déterminer si les services fournis par un individu sont fournis au titre d'un emploi salarié ou sont des services fournis par une entreprise distincte, et les indications données aux paragraphes 8.2 à 8.28 des Commentaires sur l'article 15 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]* seront pertinentes à cet égard. Si, toutefois, un individu agit pour le compte d'une entreprise dans le cadre de l'exercice de sa propre activité d'entreprise et non comme employé, l'application du paragraphe 6 nécessite quand même que l'individu le fasse en tant qu'agent indépendant ; comme expliqué au paragraphe 111 ci-dessous *[des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]*, le statut d'agent indépendant est moins probable si les activités de cet individu sont effectuées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une entreprise ou de plusieurs entreprises étroitement liées.

104. L'indépendance d'une personne agissant en tant qu'agent par rapport à l'entreprise qu'elle représente s'apprécie en fonction de l'étendue des obligations qui lui incombent à l'égard de l'entreprise. Si les

activités commerciales qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise sont soumises à des instructions détaillées de celle-ci ou à un contrôle général par cette entreprise, cette personne ne peut être considérée comme indépendante de l'entreprise. Un autre critère important consistera à rechercher si le risque de l'entrepreneur doit être supporté par la personne ou par l'entreprise qu'elle représente. En tout état de cause, la dernière phrase du paragraphe [7] dispose que, dans certaines circonstances, une personne ne sera pas considérée comme un agent indépendant (voir les paragraphes 119 à 121 ci-dessous [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]). Les considérations suivantes sont à prendre en compte au moment de déterminer si un agent auquel ne s'applique pas cette dernière phrase peut être considéré comme indépendant.

105. Il convient de noter que, lorsque la dernière phrase du paragraphe [7] ne s'applique pas au motif qu'une filiale n'agit pas exclusivement ou presque exclusivement pour des entreprises étroitement liées, le contrôle qu'une société mère exerce sur sa filiale à titre d'actionnaire n'entre pas en ligne de compte dans l'examen de la dépendance ou non de la filiale dans sa capacité d'agent intervenant pour le compte de la société mère. Cette approche est conforme à la règle énoncée au paragraphe [8] de l'article 5 (voir aussi le paragraphe 113 ci-dessous [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]).

106. Un agent indépendant est normalement responsable devant l'entreprise qu'il représente pour les résultats de son travail, sans être soumis à un contrôle important de la façon dont il effectue ce travail. Il n'est pas soumis à des instructions précises de l'entreprise qu'il représente quant à la conduite du travail. Le fait que l'entreprise s'appuie sur les compétences et connaissances spécifiques de l'agent est une indication de son indépendance.

107. Les restrictions de l'ampleur des activités que l'agent peut exercer affectent à l'évidence la portée des pouvoirs de l'agent. Toutefois, ces restrictions sont sans rapport avec la dépendance qui est déterminée en fonction de la marge de liberté dont dispose l'agent dans l'exécution d'opérations pour le compte de l'entreprise qu'il représente dans le cadre des pouvoirs conférés par l'accord conclu entre les deux parties.

108. La mise en œuvre d'un accord peut se caractériser par le fait qu'un agent va apporter des éléments substantiels d'information à une entreprise qu'il représente en ce qui concerne l'activité

d'entreprise réalisée aux termes de l'accord ; pour autant, ce n'est pas un critère permettant seul de déterminer que l'agent est dépendant, sauf si les renseignements sont fournis en vue d'obtenir l'agrément de l'entreprise sur la façon dont l'activité doit être menée. La fourniture d'informations simplement pour assurer le bon fonctionnement de l'accord et le maintien de bonnes relations avec l'entreprise n'est pas indicative d'une relation de dépendance.

109. Le nombre d'entreprises que l'agent représente est un autre facteur à prendre en considération pour établir son indépendance. Comme il est indiqué au paragraphe 111 [*ci-dessous des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], il est peu probable que l'on puisse établir l'indépendance de l'agent si ses activités s'exercent exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise pendant toute la durée de ses activités d'entreprise ou sur une longue période. Toutefois, ce fait n'est pas en soi déterminant. Tous les faits et circonstances doivent être pris en compte pour déterminer si les activités de l'agent constituent une activité d'entreprise autonome qu'il conduit et dans le cadre de laquelle il assume les risques et perçoit une rémunération par l'utilisation de ses compétences et connaissances d'entrepreneur. Lorsque l'agent intervient pour le compte d'un certain nombre d'entreprises dans l'exercice normal de ses activités et qu'aucune n'occupe de position prédominante au regard des opérations réalisées par l'agent, il peut y avoir dépendance si les entreprises agissent de concert pour contrôler les actes de l'agent dans le cadre des activités d'entreprise qu'il exerce pour leur compte.

110. On ne peut dire qu'un agent indépendant agit dans l'exercice normal de son activité d'entreprise comme tel lorsqu'il exerce des activités qui sont sans rapport avec les activités d'un agent. Si, par exemple, une société qui agit pour son propre compte comme distributeur pour un certain nombre d'entreprises agit également en qualité d'agent pour une autre entreprise, les activités qu'effectue la société en tant que distributeur ne seront pas considérées comme faisant partie des activités qu'elle mène dans le cadre ordinaire de ses activités d'agent aux fins de l'application du paragraphe [7]. Néanmoins, les activités qui font partie de l'exercice normal des activités qu'une entreprise exerce en qualité d'agent comprendront les activités d'intermédiation qui, conformément à la pratique courante dans un secteur particulier, sont accomplies parfois en tant qu'agent et parfois pour le compte propre de l'entreprise, à condition que ces activités d'intermédiation ne puissent pas, sur le fond, être distinguées les unes

des autres. Lorsque, par exemple, un courtier dans le secteur financier exerce diverses activités d'intermédiation d'une manière identique mais qu'au regard des besoins des clients, il le fait parfois en qualité d'agent pour une autre entreprise et parfois pour son propre compte, ce courtier sera considéré comme agissant, dans le cadre ordinaire de ses activités, en tant qu'agent lorsqu'il accomplit ces diverses activités d'intermédiation.

111. La dernière phrase du paragraphe [7] dispose qu'une personne n'est pas considérée comme un agent indépendant lorsqu'elle agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée. Cette dernière phrase ne signifie toutefois pas que le paragraphe [7] s'appliquera automatiquement lorsqu'une personne agit pour une ou plusieurs entreprises auxquelles elle n'est pas étroitement liée. Le paragraphe [7] exige que la personne exerce une activité d'entreprise comme agent indépendant et agisse dans le cadre ordinaire de cette activité. Le statut d'indépendant est moins probable si les activités de la personne sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise (ou d'un groupe d'entreprises étroitement liées entre elles) pendant toute la durée d'exercice de son activité d'entreprise ou sur une longue période. Si, toutefois, cette personne agit exclusivement pour une entreprise à laquelle elle n'est pas étroitement liée pendant une courte période (par exemple, au début des activités d'entreprise de cette personne), il est possible que le paragraphe [7] puisse s'appliquer. Comme il est indiqué au paragraphe 109 ci-dessus [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], tous les faits et circonstances doivent être pris en compte pour déterminer si les activités de l'agent constituent l'exercice d'une activité d'entreprise comme agent indépendant.

112. La dernière phrase du paragraphe [7] s'applique uniquement lorsque la personne agit « exclusivement ou presque exclusivement » pour le compte d'entreprises étroitement liées au sens du paragraphe [9]. Autrement dit, si les activités que la personne exerce pour le compte d'entreprises auxquelles elle n'est pas étroitement liée ne constituent pas une part importante de l'activité d'entreprise de cette personne, elle ne pourra prétendre au statut d'agent indépendant. Si, par exemple, les ventes qu'un agent conclut pour des entreprises auxquelles il n'est pas étroitement lié représentent moins de 10 pour cent de l'ensemble des ventes qu'il conclut comme agent agissant pour d'autres entreprises, il faut considérer que cet agent agit



« exclusivement ou presque exclusivement » pour le compte d'entreprises étroitement liées.

113. La règle énoncée dans la dernière phrase du paragraphe [7] et le fait que la définition de « étroitement liée » au paragraphe [9] inclut les situations dans lesquelles une société contrôle une autre ou est contrôlée par une autre ne limitent en rien la portée du paragraphe [8] de l'article 5. Comme expliqué au paragraphe 117 ci-dessous [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], il est possible qu'une filiale agisse pour le compte de sa société mère de telle manière que cette dernière soit considérée comme ayant un établissement stable selon le paragraphe 5 ; si c'est le cas, une filiale agissant exclusivement ou presque exclusivement pour sa société mère ne pourra bénéficier de l'exception de l'« agent indépendant » visée au paragraphe [7]. Cela n'implique toutefois pas que la relation de société mère-filiale permette d'ignorer les conditions d'application du paragraphe 5 et que cette relation suffise à elle seule pour conclure que l'une ou l'autre de ces conditions soit remplie.

75. Lorsque le présent Modèle a été révisé en 1999, le libellé du paragraphe 7 a été modifié pour préciser que le critère essentiel pour traiter un agent comme n'ayant pas « un statut indépendant » était le non-respect du principe de pleine concurrence dans les relations entre cette personne et l'entreprise représentée. En 2017, cependant, le Comité a décidé que le non-respect du principe de pleine concurrence ne devrait pas être un facteur décisif pour déterminer qu'un agent ne se qualifie pas comme agent indépendant et a supprimé cette exigence de la règle de l'agent indépendant. En prenant cette décision, le Comité a noté que la condition de non-respect du principe de pleine concurrence avait été supprimée parce que, avant cette suppression, il était plus facile de se qualifier comme « agent indépendant » en vertu du Modèle de convention fiscale des Nations Unies qu'en vertu du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

### ***Paragraphe 8***

76. Ce paragraphe reprend le paragraphe 7 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 8 de l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle

de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

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

116. Une société mère peut cependant être considérée, en vertu des dispositions des paragraphes 1[ 5 ou 6] de l'article, comme ayant un établissement stable dans un État où une filiale dispose d'une installation d'affaires. Ainsi, tout espace ou local appartenant à la filiale qui se trouve à la disposition de la société mère (voir les paragraphes 10 à 19 *[des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]* ci-dessus) et qui constitue une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle la société mère exerce ses propres activités constituera un établissement stable de la société mère en vertu du paragraphe 1, sous réserve des paragraphes 3 et 4 de l'article (voir l'exemple qui figure au paragraphe 15 *[des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]* ci-dessus). Par ailleurs, en vertu du paragraphe 5 *[ou 6]*, une société sera considérée comme disposant d'un établissement stable dans un État au titre des activités que sa filiale mène pour son compte si les conditions de ce paragraphe sont satisfaites (voir les paragraphes 82 à 99 *[des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]* ci-dessus) à moins que le paragraphe *[7]* de l'article ne soit applicable.

117. Les mêmes principes s'appliquent à toute société faisant partie d'un groupe multinational de telle sorte que cette société puisse être considérée comme disposant d'un établissement stable dans un État où elle a à sa disposition [...] et utilise des locaux appartenant à une autre société du groupe ou si la première société est considérée comme ayant un établissement stable en vertu du paragraphe 5 *[ou 6]* de l'article (voir les paragraphes 82 à 99 *[des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]* ci-dessus). La détermination de l'existence d'un établissement stable en vertu des dispositions des paragraphes 1[ 5 ou 6] de l'article doit cependant intervenir de manière distincte pour chaque société du groupe. Par

conséquent, l'existence dans un État d'un établissement stable d'une société du groupe ne sera pas pertinente pour déterminer si une autre société du groupe a elle-même un établissement stable dans cet État.

77. Le Comité note que la détermination du fait qu'il y a ou non établissement stable sur la base du principe de l'entité séparée peut entraîner une certaine vulnérabilité à des montages abusifs. Le droit interne des États peut offrir des garanties contre les structures purement artificielles grâce à l'application de la règle de la primauté du fond sur la forme. À cet égard, le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable à l'article 5 du présent Modèle :

118. Quoique des locaux appartenant à une société qui est membre d'un groupe multinational peuvent être mis à la disposition d'une autre société du groupe et peuvent, sous réserve des autres conditions de l'article 5, constituer un établissement stable de cette autre société lorsque les activités de celle-ci sont exercées par l'intermédiaire de cet établissement, il est important de distinguer ce cas de la situation fréquente où une société qui fait partie d'un groupe multinational fournit des services (par exemple des services de gestion) à une autre société du groupe dans le cadre de ses propres activités exercées dans des locaux qui ne sont pas ceux de cette autre société et en utilisant son propre personnel. Dans ce cas, le lieu où ces services sont fournis n'est pas à la disposition de la dernière société et ce ne sont pas les activités d'entreprise de cette société qui sont exercées par l'intermédiaire de cet établissement. Cet établissement ne peut donc être considéré comme un établissement stable de la société à laquelle les services sont fournis. En effet, le fait que les activités propres d'une société en un lieu donné puissent comporter des avantages économiques pour les activités d'une autre société ne signifie pas que cette dernière société exerce ses activités par l'intermédiaire de cet établissement : il est clair qu'une société qui se contente d'acquérir des pièces détachées produites par une autre société ou des services fournis par elle dans un autre pays ne dispose pas d'un établissement stable pour cette seule raison même si la fabrication de ces pièces ou la fourniture de ces services peuvent présenter des avantages pour elle.

### *Paragraphe 9*

78. Ce paragraphe reprend le paragraphe 8 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie

suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 9 de l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

119. Le paragraphe [9] précise le sens du concept de personne ou entreprise « étroitement liée à une entreprise » aux fins de l'article et, en particulier, des paragraphes 4.1 et [7]. Ce concept doit être distingué du concept d'« entreprises associées » tel qu'il est utilisé aux fins de l'article 9 ; bien que les deux concepts se recoupent dans une certaine mesure, ils ne sont pas équivalents.

120. La première partie du paragraphe [9] donne la définition générale d'une personne ou entreprise « étroitement liée à une entreprise ». Elle précise qu'une personne ou entreprise est étroitement liée à une entreprise si, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, l'une contrôle l'autre ou toutes deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou entreprises. Cette règle générale inclurait, par exemple, les situations dans lesquelles une personne ou entreprise contrôle une entreprise en vertu d'un accord spécial permettant à cette personne ou entreprise d'exercer des droits qui sont similaires à ceux qu'elle détiendrait si elle possédait, directement ou indirectement, plus de 50 pour cent des participations effectives dans l'entreprise. Comme dans la plupart des cas dans lesquels la forme plurielle est utilisée, la mention des « mêmes personnes ou entreprises » à la fin de la première phrase du paragraphe [9] englobe les cas dans lesquels il n'y a qu'une seule personne ou entreprise de ce type.

121. La deuxième partie du paragraphe [9] précise que la définition d'une personne ou entreprise étroitement liée à une entreprise s'applique automatiquement dans certaines circonstances. En vertu de cette deuxième partie, une personne ou entreprise est considérée comme étroitement liée à une entreprise si l'une détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des participations effectives dans l'autre ou si une autre personne détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des participations effectives dans la personne et dans l'entreprise ou dans les deux entreprises. Dans le cas d'une société, cette dernière condition est considérée comme remplie si une personne détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions

de la société ou des participations effectives dans les fonds propres de la société.

### **Commerce électronique**

79. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite du commerce électronique, est généralement applicable en ce qui concerne l'article 5 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

#### **Commerce électronique**

122. La question de savoir si la simple utilisation de matériel informatique situé dans un pays pour effectuer des transactions de commerce électronique dans ce même pays peut constituer un établissement stable a donné lieu à quelques discussions. Cette question soulève un certain nombre de problèmes au regard des dispositions de l'article.

123. Même si un site où un équipement automatique est exploité par une entreprise peut constituer un établissement stable dans le pays où il est situé (voir ci-après), une distinction doit être faite entre l'équipement informatique, qui pourrait être installé sur un site de façon à constituer un établissement stable dans certaines circonstances, et les données et le logiciel qui sont utilisés par cet équipement ou stockés dans celui-ci. À titre d'exemple, un site Web, qui est une combinaison de logiciels et de données électroniques, n'implique en soi aucun bien corporel. Il n'a donc pas d'emplacement qui puisse constituer une « installation d'affaires » car il n'existe pas « une installation telle que des locaux ou, dans certains cas, des machines ou de l'outillage » (voir le paragraphe 6 *[des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]* ci-dessus) en ce qui concerne le logiciel et les données constituant ce site Web. En revanche, le serveur sur lequel le site Web est hébergé et par l'intermédiaire duquel il est accessible est un élément d'équipement ayant une localisation physique et cette localisation peut donc constituer une « installation fixe d'affaires » de l'entreprise qui exploite ce serveur.

124. La distinction entre un site Web et le serveur sur lequel ce site est hébergé et utilisé est importante, car l'entreprise qui exploite le serveur peut être différente de celle qui exerce son activité par l'intermédiaire du site Web. Par exemple, il est courant que le site Web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce son activité soit hébergé sur le serveur d'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI). Bien que la rémunération versée au FSI en vertu de ces accords puisse être calculée en fonction de la quantité d'espace de disque utilisée pour stocker le logiciel et les données requises par le site Web, ces contrats n'ont pas généralement pour effet de mettre le serveur et son emplacement à la disposition de l'entreprise (voir les paragraphes 10 à 19 [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] ci-dessus), même si l'entreprise a été en mesure de déterminer que son site Web devrait être hébergé sur un serveur particulier situé dans un endroit particulier. En l'occurrence, l'entreprise n'a même pas de présence physique à cet endroit puisque le site Web n'est pas un bien corporel. Dans ces cas, l'entreprise ne peut pas être considérée comme ayant acquis une installation d'affaires en vertu de cet accord d'hébergement. Toutefois, si l'entreprise exerçant une activité par l'intermédiaire d'un site web a le serveur à sa disposition, par exemple si elle possède (ou loue) et exploite le serveur sur lequel le site Web est logé et utilisé, l'endroit où ce serveur est situé peut constituer un établissement stable de l'entreprise si les autres conditions de l'article sont remplies.

125. Un équipement informatique à un endroit donné ne peut constituer un établissement stable qu'à la condition d'être fixe. Dans le cas d'un serveur, ce qui importe n'est pas la possibilité de le déplacer, mais le fait de savoir s'il est effectivement déplacé. Pour constituer une installation fixe d'affaires, un serveur devra être situé à un certain endroit pendant un laps de temps suffisant pour devenir fixe au sens du paragraphe 1.

126. Une autre question est celle de savoir si l'activité d'une entreprise peut être considérée comme étant totalement ou partiellement exercée à un endroit où l'entreprise a un équipement tel qu'un serveur à sa disposition. La question de savoir si une entreprise exerce tout ou partie de son activité par l'intermédiaire de cet équipement doit être examinée au cas par cas, en se demandant si l'on peut dire que, du fait de cet équipement, l'entreprise a à sa disposition une installation où des fonctions de cette entreprise sont exercées.

127. Lorsqu'une entreprise exploite un équipement informatique à un endroit particulier, il peut exister un établissement stable même

si aucun personnel de cette entreprise n'est nécessaire à cet endroit pour l'exploitation de l'équipement. La présence de personnel n'est pas nécessaire pour considérer qu'une entreprise exerce totalement ou partiellement son activité à un endroit si aucun personnel n'est en fait requis pour y exercer des activités d'entreprise. Cette conclusion s'applique au commerce électronique de la même façon qu'elle s'applique à d'autres activités dans lesquelles un équipement fonctionne automatiquement, par exemple une station de pompage automatique utilisée pour l'exploitation de ressources naturelles.

128. Par ailleurs, aucun établissement stable ne peut être réputé exister lorsque les opérations de commerce électronique effectuées à l'aide d'un équipement informatique situé à un endroit donné d'un pays se limitent aux activités préparatoires ou auxiliaires visées par le paragraphe 4. La question de savoir si des activités particulières exercées à un tel endroit tombent sous le coup du paragraphe 4 demande à être examinée au cas par cas, compte tenu des diverses fonctions exercées par l'entreprise par l'intermédiaire de cet équipement. On peut citer les exemples suivants d'activités qui seraient généralement considérées comme préparatoires ou auxiliaires :

- assurer un lien de communication — à l'instar d'une ligne téléphonique — entre fournisseurs et clients ;
- faire la publicité de biens ou services ;
- relayer des informations à l'aide d'un serveur miroir à des fins de sécurité et d'efficacité ;
- collecter des données sur le marché pour le compte de l'entreprise ;
- fournir des informations.

129. Toutefois, lorsque ces fonctions constituent en elles-mêmes une partie essentielle et significative de l'activité commerciale de l'entreprise dans son ensemble, ou que d'autres fonctions essentielles de l'entreprise sont exercées par l'intermédiaire de l'équipement informatique, elles vont au-delà des activités visées au paragraphe 4, et si l'équipement constitue une installation fixe d'affaires de l'entreprise (telle que décrit aux paragraphes 123 à 127 [*des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] ci-dessus), il existe un établissement stable.

130. La détermination des fonctions essentielles d'une entreprise donnée dépend à l'évidence de la nature des activités exercées par cette entreprise. À titre d'exemple, certains fournisseurs de services

sur l'Internet (FSI) exploitent leurs propres serveurs dans le but d'héberger des sites Web ou d'autres applications pour le compte d'autres entreprises. Pour ces FSI, l'exploitation de leurs serveurs en vue de fournir des services à des clients constitue une composante essentielle de leur activité commerciale et ne saurait être considérée comme étant préparatoire ou auxiliaire. Un autre exemple est celui d'une entreprise (parfois appelée « cybermarchand ») qui se consacre à la vente de produits via l'Internet. Dans ce cas, l'entreprise n'a pas pour activité d'exploiter des serveurs, et le simple fait qu'elle puisse le faire à un endroit donné n'est pas suffisant pour conclure que les activités exercées à cet endroit sont davantage que des activités préparatoires et auxiliaires. Dans pareil cas, il convient d'examiner la nature des activités exercées à cet endroit à la lumière de l'activité générale de l'entreprise. Si ces activités sont simplement préparatoires ou auxiliaires au regard de la vente de produits via l'Internet (par exemple, l'endroit est utilisé pour exploiter un serveur qui héberge un site Web, lequel, comme c'est souvent le cas, est utilisé exclusivement pour la publicité, l'affichage d'un catalogue de produits ou la fourniture d'informations aux clients potentiels), le paragraphe 4 est applicable et l'endroit en question ne constitue pas un établissement stable. Si, toutefois, les fonctions typiques liées à une vente sont exercées à cet endroit (par exemple, si la conclusion du contrat avec le client, le traitement du paiement et la livraison des produits sont effectués automatiquement par l'intermédiaire de l'équipement situé à cet endroit), ces activités ne peuvent pas être considérées comme étant simplement préparatoires ou auxiliaires.

131. Une dernière question est celle de savoir si le paragraphe 5 peut s'appliquer pour déterminer qu'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI) constitue un établissement stable. Ainsi qu'on l'a déjà noté, il est courant que les FSI assurent le service consistant à héberger les sites Web d'autres entreprises sur leurs propres serveurs. On peut alors se demander s'il est possible d'appliquer le paragraphe 5 pour déterminer que les FSI en question constituent des établissements stables des entreprises qui font du commerce électronique par l'intermédiaire de sites Web exploités sur les serveurs possédés et gérés par ces FSI. Si cela peut être le cas dans des circonstances très exceptionnelles, le paragraphe 5 n'est généralement pas applicable car les FSI ne constituent pas un agent des entreprises auxquelles appartiennent les sites Web, parce qu'ils ne concluent pas de contrats ou ne jouent pas le rôle principal menant à la conclusion de contrats au nom de ces entreprises, ou pour le transfert de biens appartenant à ces entreprises



ou pour la fourniture de services par ces entreprises, ou parce qu'ils agissent dans le cadre ordinaire d'une activité d'entreprise en tant qu'agent indépendant, comme en témoigne le fait qu'ils hébergent des sites Web d'un grand nombre d'entreprises différentes. En outre, puisque le site Web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce ses activités n'est pas lui-même une « personne » au sens de l'article 3, il est clair que le paragraphe 5 ne saurait être invoqué pour conclure qu'un établissement stable est réputé exister au motif que le site Web serait un agent de l'entreprise en vertu de ce paragraphe.

80. Le Comité note que le paragraphe 124 des commentaires sur l'article 5 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 79 ci-dessus, fait une distinction entre un contrat passé avec un fournisseur de services sur Internet et un contrat en vertu duquel une installation d'affaires est mise à la disposition de l'entreprise. Il est conscient que certaines entreprises pourraient chercher à éviter de créer un établissement stable en gérant les termes d'un contrat dans des cas où les faits amèneraient normalement à conclure qu'il y a établissement stable. Ce type d'abus peut tomber sous le champ d'application de la règle anti-abus du paragraphe 9 de l'article 29 ou des règles législatives ou judiciaires internes visant à contrer l'évasion fiscale.

## Commentaires sur le chapitre III

# IMPOSITION DES REVENUS

### *Article 6*

#### REVENUS IMMOBILIERS

#### A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 6 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend l'article 6 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, à l'exception du membre de phrase « et aux revenus immobiliers utilisés pour l'exercice d'une profession indépendante » qui figure à la fin du paragraphe 4 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Ce membre de phrase figure dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies parce qu'on y a conservé l'article 14 traitant des professions indépendantes.
2. L'imposition des revenus immobiliers doit avoir pour objectif l'imposition des bénéfices et non pas celle des revenus bruts. Il convient donc de tenir compte des dépenses engagées dans le but de tirer des revenus de biens immobiliers ou d'une exploitation agricole ou forestière. Cependant, cet objectif n'interdit pas la retenue à la source d'un impôt sur le montant brut des loyers des biens immobiliers ; dans ce cas, le taux de l'impôt devrait tenir compte du fait que la location d'un bien immobilier implique des dépenses. Par ailleurs, une solution également satisfaisante consisterait, lorsqu'un impôt est perçu à la source sur le montant brut du loyer, à ce que le propriétaire des biens immobiliers puisse opter pour une imposition du revenu tiré de ces biens sur une base nette au titre de l'impôt général sur le revenu. L'article 6 n'interdit pas à un pays qui impose les revenus provenant d'exploitations agricoles ou d'autres biens immobiliers sur une base forfaitaire ou sur une base analogue d'appliquer cette méthode.
3. Certains membres de l'ancien Groupe d'experts estimaient que les dividendes versés par une société comme celle dont il est fait

état au paragraphe 4 de l'article 13 devraient être traités comme revenus immobiliers et donc entrer dans le champ de l'article 6. Cette opinion n'a toutefois pas recueilli l'assentiment de la plupart des autres membres.

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

## **B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 6**

### ***Paragraphe 1***

5. Ce paragraphe accorde le droit d'imposer les revenus tirés de biens immobiliers (y compris les revenus d'une exploitation agricole ou forestière) à l'État de la source, c'est-à-dire à l'État dans lequel est situé le bien immobilier qui produit ce revenu. Selon le paragraphe 1 des commentaires sur l'article 6 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cette disposition « tient au fait qu'il y a toujours un lien économique très étroit entre la source du revenu et l'État de la source » ; ce paragraphe inclut par ailleurs les explications supplémentaires suivantes que le Comité considère comme étant applicables au paragraphe 1 de l'article 6 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies :

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

## ***Paragraphe 2***

6. Ce paragraphe, qui donne à l'expression « biens immobiliers » le sens qu'elle a dans le droit de l'État contractant où le bien est situé, vise à réduire les difficultés d'interprétation relatives à la question de savoir si un bien ou un droit doit être considéré ou non comme bien immobilier. En outre, le paragraphe énumère certains biens et droits qui doivent toujours être considérés comme biens immobiliers. En revanche, le paragraphe spécifie que les navires et aéronefs ne peuvent être considérés comme biens immobiliers. Les intérêts sur une créance garantie par des biens immobiliers ne sont pas couverts par l'article 6 ; ces intérêts tombent plutôt sous le champ d'application de l'article 11 traitant des intérêts.

## ***Paragraphe 3***

7. Ce paragraphe dispose que la règle générale énoncée dans le paragraphe 1 est applicable quelle que soit la forme sous laquelle le bien immobilier est utilisé.

## ***Paragraphe 4***

8. Ce paragraphe stipule que les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus immobiliers des entreprises industrielles, commerciales ou autres, et aux revenus tirés de biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante. Le Comité considère que les explications suivantes qui figurent dans les commentaires sur l'article 6 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont applicables au paragraphe 4 de l'article 6 de ce Modèle ainsi que dans le cas des revenus provenant de biens immobiliers utilisés pour l'exercice de services personnels indépendants en raison de l'inclusion de ces revenus au paragraphe 4 (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

4. [...] le droit d'imposition de l'État de la source a priorité sur le droit d'imposition de l'autre État et s'exerce aussi lorsque, dans le

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

*Article 7*

## BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

## A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 7 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies consiste en un certain nombre de dispositions reprises de l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE soit inchangées, soit substantiellement modifiées, et en quelques dispositions nouvelles. Le Comité d'experts a décidé, à sa session annuelle de 2009, de ne pas adopter la position de l'OCDE concernant l'article 7, position émanant du rapport *Attribution de bénéfices aux établissements stables*<sup>46</sup> adopté en 2008 (le rapport de 2008 sur les établissements stables). Ce rapport envisage de reconnaître les opérations internes entre les différentes parties d'une entreprise, comme un établissement stable et son siège central, plus largement qu'il n'est permis de le faire dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies. L'approche suivie par l'OCDE trouve son expression dans la version différente de l'article 7 et les commentaires sur cet article qui ont été incluses dans la version 2010 et les versions subséquentes du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité a décidé de ne pas adopter cette approche parce qu'elle est directement contraire aux dispositions du paragraphe 3 de l'article 7 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies qui, de manière générale, n'autorise pas de déduction pour les montants « payés » (sauf pour le remboursement de frais réels) par un établissement stable à son siège central. Le Comité considère que cette règle reste valable dans le contexte du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, malgré les modifications apportées au Modèle de convention fiscale l'OCDE et à ses commentaires. Il convient donc de noter que dans les commentaires sur l'article 7 de ce Modèle, les références à l'article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et à ses commentaires se rapportent à la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'article 7 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies et l'article 7 de la version 2008

---

46 OCDE (2008), *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables*, disponible à <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/prix-de-transfert/41031512.pdf>, consulté le 30 septembre 2021.

du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concordent largement (hormis quelques adjonctions propres au Modèle de convention fiscale des Nations Unies). Cependant, les commentaires sur l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE reprennent par endroits des opinions émises dans le rapport de 2008 sur les établissements stables. Lorsque les commentaires sur l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE reflètent l'approche proposée dans ce rapport, les références sont plutôt faites à la version 2005 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE qui ne traduit pas cette approche.

2. Le principe de pleine concurrence, qui est inscrit dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, est généralement admis. Suivant ce principe, les bénéfices imputables à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés s'il avait constitué une entité entièrement indépendante traitant avec son siège central comme avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et aux prix du marché ordinaire. Les bénéfices ainsi imputables sont normalement les bénéfices qui apparaissent dans la comptabilité commerciale de l'établissement. Néanmoins, ce principe permet au fisc du pays dans lequel l'établissement stable se trouve situé de rectifier les comptes de l'entreprise, de façon à faire dûment apparaître les revenus que l'établissement aurait acquis s'il s'agissait d'une entreprise indépendante traitant avec son siège central dans des conditions de pleine concurrence. L'application du principe de pleine concurrence à la répartition des bénéfices entre le siège central et ses établissements stables présuppose, pour la plupart des pays, que la législation interne permette que les bénéfices soient déterminés sur la base de ce principe.

3. L'application de ce principe revêt une importance particulière pour la solution du problème difficile et complexe des déductions que l'établissement stable peut être autorisé à faire. On accepte généralement que, dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, les dépenses engagées pour la conduite des affaires de cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration, sont généralement déductibles sans égard à l'endroit où elles ont été engagées. En dehors de ce qui peut être considéré comme dépenses ordinaires, il existe certains types de paiements qui soulèvent des problèmes particuliers. C'est notamment le cas des intérêts, redevances, etc., versés par l'établissement stable à son siège central au titre de prêts, ou

de licences d'exploitation de brevets, octroyés à l'établissement par le siège central. C'est également le cas des commissions (exception faite du remboursement de frais réellement encourus) pour la prestation de certains services fournis par l'entreprise à l'établissement ou pour les activités de gestion exercées par l'entreprise. En pareil cas, on estime que ces versements ne doivent pas être admis en déduction dans le calcul des bénéfices de l'établissement stable. De même, les paiements analogues faits à l'établissement stable par le siège central ne devraient pas être inclus dans le calcul des bénéfices imposables de l'établissement stable. En revanche, on doit autoriser la déduction d'une certaine fraction de ces paiements, par exemple les intérêts et les redevances, faits par l'entreprise à des tiers. Comme on l'a indiqué dans le paragraphe 1 ci-dessus, cette approche concorde avec celle adoptée dans l'interprétation de l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, mais elle diffère de l'approche suivie par l'OCDE dans son rapport de 2008 sur les établissements stables.

4. Selon le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, seuls les bénéfices imputables à l'établissement stable sont imposables dans le pays de la source. Le Modèle de convention fiscale des Nations Unies amplifie ce principe par une règle de force d'attraction restreinte qui permet à l'entreprise, dès lors qu'elle exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le pays de la source, d'être imposée sur certains bénéfices commerciaux réalisés dans ce pays du fait d'opérations effectuées par l'entreprise dans le pays de la source, mais non par l'intermédiaire de l'établissement stable. Lorsque, par le principe de la force d'attraction, les bénéfices d'une entreprise autres que ceux qui sont directement imputables à l'établissement stable sont imposables dans l'État où l'établissement stable est situé, ces bénéfices doivent être déterminés de la même façon que s'ils étaient directement imputables à l'établissement stable.

5. Jusqu'en 2021, il était indiqué, dans une note figurant à la fin de l'article 7, que « [l]a question de savoir si les bénéfices devraient être imputés à un établissement stable du seul fait que cet établissement stable a acheté des biens et marchandises pour l'entreprise n'a pas été résolue. Elle devra par conséquent être réglée par voie de négociations bilatérales ». Cette note a été supprimée en 2021 parce que l'activité d'achat peut contribuer au bénéfice global de l'entreprise et qu'il est donc justifié qu'une partie de ce bénéfice soit imposée par ce pays.



Cela est conforme à l'opinion suivante exprimée au paragraphe 43 des commentaires sur l'article 7 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE qui explique pourquoi une disposition selon laquelle « aucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait qu'il a simplement acheter des marchandises pour l'entreprise » a été supprimée de ce Modèle en 2010 :

43. Une dernière disposition qui a été retirée de l'article à ce moment prévoyait qu' « [a]ucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait qu'il a simplement acheté des marchandises pour l'entreprise ». L'alinéa 4 d) de l'article 5, tel qu'il se lisait à ce moment, reconnaissait que, lorsqu'une entreprise d'un État contractant utilisait dans l'autre État une installation fixe d'affaires aux seules fins d'acheter des marchandises pour son propre compte, son activité sur ce site ne devait pas être considérée comme ayant atteint un niveau qui justifiait l'imposition dans cet autre État (les modifications apportées à l'article 5 en 2017 ont réduit le champ d'application de cette exception). Cependant, lorsque l'alinéa 4 d) n'était pas applicable parce que d'autres activités étaient exercées par l'entreprise au moyen de cette installation d'affaires, qui constituait par conséquent un établissement stable, il y avait lieu d'attribuer des bénéfices à toutes les fonctions exercées sur ce site. En effet, si les activités d'achat avaient été exercées par une entreprise indépendante, l'acheteur aurait été rémunéré en échange de ses services dans des conditions de pleine concurrence. Par ailleurs, comme une exemption fiscale limitée aux activités d'achat menées pour le compte de l'entreprise supposait que les dépenses encourues en vue de l'exercice de ces activités soient exclues dans la détermination des bénéfices de l'établissement stable, une telle exemption pouvait poser des problèmes administratifs. Le Comité a donc estimé qu'une disposition en vertu de laquelle aucun bénéfice ne devrait être attribué à un établissement stable en raison du simple achat de marchandises pour l'entreprise n'était pas compatible avec le principe de pleine concurrence et ne devait pas être insérée dans l'article.

## **B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 7**

### *Paragraphe 1*

6. Ce paragraphe reprend le paragraphe 1 de l'article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE établi en 2008, augmenté des alinéas (b) et (c). Lors du débat qui a précédé l'adoption de ce paragraphe par

l'ancien Groupe d'experts, plusieurs experts de pays en développement ont déclaré adhérer au principe de la force d'attraction, mais vouloir en limiter l'application. Les alinéas (b) et (c) signifient que le Modèle de convention fiscale des Nations Unies élargit la portée de l'article correspondant du Modèle de convention fiscale de l'OCDE en y insérant une règle de force d'attraction restreinte. Cela permet au pays dans lequel l'établissement stable est situé d'imposer non seulement les bénéfices imputables à cet établissement stable mais aussi d'autres bénéfices que l'entreprise réalise dans ce pays dans la mesure prévue par l'article. On note que la règle de la force d'attraction est limitée aux bénéfices visés par l'article 7, mais ne s'étend pas aux revenus du capital (dividendes, intérêts et redevances) visés par d'autres dispositions conventionnelles. Ceux qui sont en faveur de cette règle font valoir que ni les ventes effectuées par l'entremise d'agents indépendants ni les activités d'achat ne deviendraient imposables pour le commettant en vertu de cette règle. Certains experts de pays développés ont fait observer que la règle de la force d'attraction avait été jugée peu satisfaisante et qu'ils avaient renoncé à l'inclure dans des conventions fiscales conclues récemment parce qu'il n'y avait pas lieu d'imposer des revenus provenant d'une activité qui n'avait aucun lien avec l'établissement et qui n'était pas, en soi, assez importante pour constituer elle-même un établissement stable. Ces experts ont également souligné que l'adoption d'une telle règle créerait pour les contribuables un climat d'incertitude. Des experts de pays en développement ont fait observer que l'adoption du principe de la force d'attraction fait disparaître certaines difficultés d'ordre administratif en ce sens qu'elle évite d'avoir à déterminer si telle ou telle activité est liée ou non à l'établissement stable ou si les revenus en cause lui sont imputables. C'est notamment le cas pour les transactions opérées directement par le siège central dans le pays qui sont analogues à celles qui sont effectuées par l'établissement stable. Toutefois, après un échange de vues, il a été proposé de limiter l'application du principe de la « force d'attraction » de l'article 7 à ce dernier cas de telle sorte qu'il s'applique qu'aux ventes de marchandises et autres activités d'entreprise de la manière suivante :

- si une entreprise a un établissement stable dans l'autre État contractant dans le but d'y vendre des marchandises, les ventes de même nature ou de nature analogue sont imposables dans ledit État, même si elles ne sont pas effectuées par l'intermédiaire de l'établissement stable ;

- une règle analogue s'applique lorsque l'établissement stable est utilisé pour d'autres activités d'entreprise et que des activités de même nature ou de nature analogue sont exercées sans aucun lien avec l'établissement stable.

7. Cependant, lors de la révision du Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 1999, certains membres ont estimé que cette force d'attraction restreinte ne devrait pas s'appliquer lorsqu'une entreprise est en mesure de démontrer que ses ventes ou activités d'entreprise ont été dictées par d'autres motifs que la recherche des avantages d'une convention fiscale. Ceci traduit le fait qu'une entreprise peut avoir, du point de vue des affaires, des raisons légitimes de choisir de ne pas effectuer certaines ventes ou activités d'entreprise par l'intermédiaire de son établissement stable.

8. L'application des paragraphes 1 et 2 de l'article 7 aux contrats « clefs en main » ainsi qu'aux contrats d'ingénierie, approvisionnement et de construction (dits « IAC ») peut soulever des difficultés. Aux termes d'un contrat clefs en main, un entrepreneur accepte de construire une usine ou des installations analogues et de les livrer prêtes à fonctionner. Lorsque l'installation est prête, elle est livrée à l'acquéreur, qui peut alors commencer les opérations. Aux termes d'un contrat IAC, le siège central d'une entreprise d'un État contractant entreprend la fourniture de biens et de services dans le cadre d'activités d'ingénierie et d'approvisionnement exercées dans le pays du siège central tandis que les activités de construction, de montage ou d'installation en rapport avec ces biens et services sont exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable de l'entreprise dans l'autre État contractant. Aux termes de ces deux types de contrats, des activités telles que l'achat d'équipement ou des matériaux, la prestation de services d'architecture et d'ingénierie et la fourniture d'une assistance technique sont parfois réalisées avant que les activités de construction ne soient effectivement entreprises (et, par conséquent, avant la création de l'établissement stable au lieu de construction), et souvent en dehors du pays où le lieu l'établissement stable est situé.

9. La question se pose donc de savoir quelle part des bénéfices provenant de ces contrat est imposable, selon les paragraphes 1 et 2, dans le pays où l'établissement stable est situé. Lorsque la question des contrats « clefs en main » a été examinée par l'ancien Groupe d'experts,

un expert d'un pays développé a indiqué qu'il connaissait des exemples dans lesquels des pays avaient cherché à imputer la totalité des bénéfices du contrat à l'établissement stable. Il estimait toutefois que seuls les bénéfices imputables aux activités exercées par l'établissement stable devraient être imposés dans le pays où cet établissement est situé, à moins que les bénéfices ne comprennent des éléments de revenu traités dans d'autres articles de la convention et ne soient imposables dans ce pays à ce titre.

10. Comme l'avait fait l'ancien Groupe d'experts dans le cas des contrats clefs en main, le Comité a reconnu que l'application des conventions fiscales aux contrats IAC et clefs en main faisait intervenir de nombreuses questions liées, comme les règles relatives à la source des revenus, l'application possible d'autres articles (tel l'article 12A) ainsi que l'application de la définition d'établissement stable et du concept de bénéfices d'entreprise. Il a estimé que le problème pourrait être examiné dans le cadre de négociations bilatérales, mais n'a convenu d'aucune modification pour le régler.

11. Le Comité considère néanmoins que la partie suivante des commentaires sur l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable en ce qui concerne l'application du paragraphe 1(a) et du paragraphe 2 de l'article 5 de ce Modèle à ce type de contrats (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

24. [...] Dans ces conditions, il est nécessaire de veiller avec la plus grande attention au respect du principe général selon lequel les bénéfices sont imputables à un établissement stable uniquement [*par rapport avec les*] activités exercées par l'entreprise par l'intermédiaire de cet établissement stable.

25. Lorsque ces marchandises sont par exemple fournies par d'autres composantes de l'entreprise, les bénéfices générés par l'opération ne proviennent pas des activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable et ne lui sont donc pas imputables. Les bénéfices résultant de la fourniture de services (planification, conception,

établissement de plans ou conseils techniques) par des composantes de l'entreprise exerçant leur activité en dehors de l'État où se situe l'établissement stable ne proviennent pas non plus des activités exercées par l'intermédiaire de ce dernier et ne lui sont donc pas imputables.

12. Cependant, lorsque des fonctions sont exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable en rapport avec l'acquisition de biens fournis ou de services rendus par d'autres parties de l'entreprise, des bénéfices peuvent être imputables à l'établissement stable du fait de l'exercice de ces fonctions.

13. Bien qu'ils s'appliquent dans des circonstances différentes, les alinéas (b) et (c) du paragraphe 1 partagent un thème sous-jacent : dans les deux cas, les activités qui donnent lieu aux bénéfices imposables doivent être exercées dans l'État contractant dans lequel l'établissement stable est situé. En conséquence, dans le cas de l'alinéa (b), la vente des marchandises visées qui sont de même nature ou d'une nature analogue à celles vendues par l'intermédiaire de l'établissement stable doit avoir lieu dans l'État contractant où est situé l'établissement stable, et les bénéfices provenant de ventes effectuées en dehors de cet État ne sont pas imposables dans cet État.

14. De même, dans le cas de l'alinéa (c), les activités d'entreprise exercées par l'entreprise qui sont de même nature ou d'une nature analogue à celles exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable doivent avoir lieu dans l'État contractant où est situé l'établissement stable. Par conséquent, les bénéfices provenant d'une activité d'entreprise exercée dans l'État du siège ne seraient clairement pas imposables dans l'État contractant où est situé l'établissement stable.

15. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur le paragraphe 1 de l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 1 de l'article 7 de ce Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

11. En faisant référence à la part des bénéfices d'une entreprise imputable à un établissement stable, la deuxième phrase [*de l'alinéa (a)*] du paragraphe 1 renvoie directement au paragraphe 2, lequel fournit les directives relatives à la détermination des bénéfices devant être imputés à un établissement stable. Parce que le paragraphe 2 fait partie du contexte dans lequel la deuxième phrase [*de l'alinéa (a)*] du paragraphe 1 doit être lue, cette phrase ne doit pas être interprétée de telle manière qu'elle puisse contredire le paragraphe 2, ce qui serait le cas notamment si l'on considérait que le montant des bénéfices susceptibles d'être imputés à un établissement stable ne peut excéder celui des bénéfices de l'entreprise tout entière. Par conséquent, si [*l'alinéa (a) du*] paragraphe 1 prévoit qu'un État contractant ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État contractant que dans la mesure où ils sont imputables à un établissement stable situé dans le premier État, ce sont les dispositions du paragraphe 2 qui donnent son sens à l'expression « bénéfices imputables à un établissement stable ». En d'autres termes, les directives énoncées au paragraphe 2 peuvent conduire à imputer des bénéfices à un établissement stable même si l'entreprise dans son ensemble n'a jamais réalisé de bénéfices ; elles peuvent à l'inverse conduire à n'imputer aucun bénéfice à un établissement stable même si l'entreprise dans son ensemble a réalisé des bénéfices.

12. À l'évidence cependant, l'État contractant de l'entreprise a intérêt à ce que les directives énoncées au paragraphe 2 soient correctement appliquées par l'État où se situe l'établissement stable. Étant donné que ces directives s'appliquent aux deux États contractants, l'État de l'entreprise doit, conformément aux dispositions de l'article 23, éliminer la double imposition des bénéfices correctement imputés à l'établissement stable. En d'autres termes, si l'État où se situe l'établissement stable cherche à imposer des bénéfices qui ne sont pas imputables à ce dernier [*ou autrement imposables dans cet État*] aux termes de l'article 7, on risque d'aboutir à une situation de double imposition de bénéfices qui ne devraient normalement être imposés que dans l'État de l'entreprise.

13. L'objet du paragraphe 1 est de définir les limites du droit pour un État contractant d'imposer les bénéfices tirés de leur activité par des entreprises de l'autre État contractant. En revanche, ce paragraphe ne restreint pas le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents aux termes de dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées figurant dans sa législation nationale, même si l'impôt ainsi appliqué à ces résidents peut être calculé par référence

à la partie des bénéfices d'une entreprise [...] de l'autre État contractant qui est attribuable à la participation de ces résidents dans cette entreprise. L'impôt ainsi appliqué par un État à ses propres résidents ne réduit pas les bénéfices de l'entreprise de l'autre État et on ne saurait donc considérer qu'il est prélevé sur ces bénéfices (voir aussi le paragraphe 23 des Commentaires sur l'article 1 [*de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] et les paragraphes 37 à 39 des Commentaires sur l'article 10 [*de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]).

16. Certains pays ne sont pas d'accord avec la position avancée dans la seconde phrase du paragraphe 13 des commentaires sur l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 15 ci-dessus, où il est dit que le paragraphe 1 de l'article 7 ne limite pas le droit reconnu à un État contractant d'imposer ses propres résidents en vertu de dispositions de sa législation interne concernant des sociétés étrangères contrôlées. Cependant, suite à l'ajout, en 2017, de la clause de sauvegarde au paragraphe 3 de l'article 1, ce Modèle préserve expressément ce droit pour les États contractants.

### ***Paragraphe 2***

17. Le paragraphe 2 reprend le paragraphe 2 de l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Lorsque le Modèle de convention fiscale des Nations Unies a été revu en 1999, certains membres de l'ancien Groupe d'experts ont estimé que la dernière partie du paragraphe 2 était d'une portée trop étroite, considérant qu'elle ne concerne que les transactions entre l'établissement stable et le siège central et qu'elle ne tient pas compte de transactions entre l'établissement stable et, par exemple, d'autres établissements stables de la même entreprise. À cette fin, les États contractants peuvent, aux fins de clarification, envisager la variante suivante :

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

18. Même si le point controversé — la répartition des bénéfices entre différents établissements stables, à la différence de la répartition entre

l'établissement stable et le siège central — n'était pas en doute, il a été généralement admis que ce sujet de préoccupation de l'ancien Groupe d'experts devait être exprimé clairement.

19. Comme il est dit au paragraphe 14 des commentaires sur l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le paragraphe 2 sous sa forme actuelle « contient la directive centrale qui doit servir de base à l'attribution de bénéfices à un établissement stable ». Comme il est mentionné au paragraphe 2, cela est évidemment subordonné aux dispositions du paragraphe 3 de l'article. Le paragraphe 14 des commentaires de l'OCDE poursuit :

*[...] On [...] retrouve [au paragraphe 2] l'idée que les bénéfices à attribuer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés si, au lieu de traiter avec le reste de l'entreprise, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et aux prix du marché ordinaire. Cela correspond au « principe de pleine concurrence » envisagé dans les Commentaires sur l'article 9. Normalement, les bénéfices ainsi déterminés seraient les mêmes que ceux auxquels les méthodes couramment employées pour l'établissement d'une comptabilité appropriée pour une entreprise devraient permettre d'aboutir.*

20. Le principe de pleine concurrence s'étendant aussi à l'attribution des bénéfices que l'établissement stable peut retirer d'opérations avec d'autres établissements stables de l'entreprise, le paragraphe 2 sous sa forme existante est à interpréter comme spécifiquement applicable à de telles situations. C'est pourquoi, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce ses activités dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, on serait amené à imputer à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et opérant selon le principe de pleine concurrence, et traitant en tant qu'entité entièrement indépendante avec l'entreprise dont il est un établissement stable ou les autres établissements stables de cette entreprise.

21. La détermination des bénéfices imputables à un établissement stable donné est un exemple où les commentaires relatifs à la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE renvoient au rapport de 2008 sur les établissements stables. Compte tenu de ce



qui est indiqué au paragraphe 1 ci-dessus, le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur le paragraphe 2 de l'article 7 de la version 2005 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 2 de l'article 7 du présent Modèle (des points de suspension en italique entre crochets indiquent qu'un renvoi à une autre partie des commentaires sur l'article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE a été omis) :

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

12.1 Cela pose la question de savoir dans quelle mesure ces comptes sont fiables lorsqu'ils sont fondés sur des accords entre le siège et ses établissements stables (ou entre les établissements stables eux-mêmes). Il est évident que de tels accords internes ne peuvent être considérés comme des contrats juridiquement contraignants. Toutefois, dans la mesure où la comptabilité commerciale du siège et des établissements stables est établie symétriquement sur la base de ces accords et où ces accords correspondent aux fonctions exercées par les différents secteurs de l'entreprise, cette comptabilité commerciale pourrait être acceptée par les autorités fiscales. À cet égard, les comptes ne pourraient être considérés comme établis symétriquement à moins que l'évaluation des opérations effectuées ou les méthodes de répartition des bénéfices ou des dépenses dans les comptes de l'établissement stable ne correspondent exactement aux valeurs ou aux méthodes utilisées dans la comptabilité du siège dans la monnaie nationale ou dans la monnaie fonctionnelle utilisée par l'entreprise pour enregistrer ses transactions. Toutefois, lorsque la comptabilité commerciale

est fondée sur des accords internes qui correspondent à des arrangements purement artificiels et non aux fonctions économiques réellement exercées par les différents secteurs de l'entreprise, il n'y a pas lieu de tenir compte de tels accords et la comptabilité doit être rectifiée en conséquence. Ce serait le cas si, par exemple, un établissement stable exerçant des activités de vente se voyait attribuer dans le cadre d'un tel accord interne le rôle de commettant (acceptant ainsi tous les risques et ayant droit à tous les bénéfices occasionnés par les ventes) alors qu'en fait l'établissement stable en question n'était autre qu'un intermédiaire ou un agent (courant des risques limités et n'ayant droit qu'à une part limitée des revenus correspondants) ou inversement s'il se voyait attribuer le rôle d'intermédiaire ou d'agent alors qu'en réalité il s'agissait d'un commettant.

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

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

14. Dans ces cas, il conviendra ordinairement de substituer aux prix utilisés les prix habituels cotés sur le marché pour des marchandises identiques ou analogues livrées dans des conditions identiques ou analogues. Il est évident que le prix auquel des marchandises peuvent être achetées sur le marché libre varie avec la quantité requise et les délais de livraison ; il devra être tenu compte de ces facteurs dans la détermination du prix de marché à utiliser. On se contentera de rappeler ici qu'une entreprise peut avoir des raisons commerciales parfaitement valables de facturer ses produits à des prix inférieurs à ceux du marché ordinaire ; ce peut être par exemple une méthode commerciale parfaitement normale pour établir une position de

concurrence sur un marché nouveau et, dans ce cas, on ne saurait y voir la preuve d'une tentative de détournement des bénéfices d'un pays vers un autre. Il peut également y avoir des difficultés dans le cas de spécialités produites par une entreprise et qui, toutes, sont vendues par l'intermédiaire de ses établissements stables ; si, dans ces circonstances, il n'y a pas de prix sur le marché libre et que l'on juge peu satisfaisants les chiffres figurant dans la comptabilité, il peut être nécessaire de calculer par d'autres méthodes les bénéfices de l'établissement stable, par exemple en appliquant un taux moyen de bénéfice brut au chiffre d'affaires de l'établissement stable et en déduisant du chiffre ainsi obtenu le montant correct des dépenses exposées. Il est clair que de nombreux problèmes spéciaux de ce genre peuvent se poser dans des cas individuels, mais on devrait toujours adopter pour règle générale de déterminer les bénéfices imputés à un établissement stable d'après les comptes de cet établissement, dans la mesure où il tient une comptabilité qui représente la situation réelle. Si la comptabilité dont on dispose ne représente pas les faits réels, il faudra établir de nouveaux comptes, ou rectifier la comptabilité initiale, et les chiffres à utiliser à cet effet seront ceux du marché libre.

15. Plusieurs États considèrent qu'il y a réalisation de bénéfices imposables lorsqu'un bien — qu'il s'agisse ou non d'un stock de marchandises — faisant partie de l'actif d'un établissement stable situé sur leur territoire est transféré à un établissement stable ou au siège central de la même entreprise situé dans un autre État. L'article 7 permet à ces États d'imposer les bénéfices qui sont censés naître à la suite d'un tel transfert et ces bénéfices peuvent être déterminés comme il est indiqué ci-dessous. Dans les cas où un tel transfert intervient, qu'il soit ou non permanent, la question se pose de savoir à quel moment il y a réalisation de bénéfices imposables. En fait, dans la pratique, lorsque ces biens ont une valeur marchande importante et sont susceptibles de figurer au bilan de l'établissement stable importateur, ou d'une autre partie de l'entreprise, au-delà de l'exercice durant lequel ils ont été transférés, la réalisation de bénéfices imposables n'interviendra pas nécessairement, en ce qui concerne l'ensemble de l'entreprise, dans l'exercice durant lequel a eu lieu le transfert. Or, le simple fait que ces biens quittent une juridiction fiscale peut déclencher l'imposition des réserves latentes y relatives, car la notion de réalisation dépend du droit interne des pays.

15.1 Lorsque les pays dans lesquels opèrent les établissements stables imposent les bénéfices imputables aux transferts internes dès qu'ils sont opérés, et alors même que leur réalisation effective n'interviendra

qu'au cours d'un exercice commercial ultérieur, il y aura obligatoirement un décalage entre les impôts payés à l'étranger et l'imputation y relative dans le pays du siège de l'entreprise. Ce laps de temps entraîne un problème important, en particulier, lorsqu'un établissement stable transfère immobilisations ou — en cas de liquidation — la totalité de ses biens d'exploitation au reste de l'entreprise dont il fait partie. Dans ces cas, il appartient au pays du siège de l'entreprise de rechercher, cas par cas, une solution bilatérale avec le pays de sortie lorsqu'il y a un risque important de surimposition.

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

15.3 Toutefois, il peut exister un marché commercial pour le transfert de tels prêts entre différentes banques, les conditions d'un transfert interne étant alors similaires à celles d'un transfert entre banques indépendantes. Un exemple d'un tel transfert serait celui où une banque fermerait une succursale donnée et devrait par conséquent effectuer le transfert des prêts de cette succursale soit au siège soit à une autre succursale. Un autre exemple est celui de l'ouverture d'une succursale dans un pays donné suivi du transfert à cette succursale, uniquement pour des raisons commerciales, des prêts antérieurement consentis aux résidents de ce pays par le siège ou par d'autres succursales. Dans la mesure où un tel transfert est reconnu au plan fiscal, on devrait considérer que le prêt a été transféré à sa juste valeur sur le marché libre à la date du transfert. Il doit être tenu compte d'un allègement pour la détermination du bénéfice de l'établissement stable, puisqu'entre des entités indépendantes, la valeur du prêt à la date du transfert aurait été prise en compte pour décider du prix à facturer

et puisque les principes d'une saine comptabilisation requièrent que la valeur comptable de l'actif soit modifiée pour tenir compte de sa valeur au marché.

15.4 Lorsque des créances qui sont devenues douteuses sont transférées, il est important, dans le but d'accorder un allègement total mais non excessif pour une telle perte, que les deux autorités concernées aboutissent à un accord mutuel sur une base compatible pour accorder l'allègement. Dans ce cas il devrait être tenu compte du point de savoir si la valeur de transfert, à la date du transfert interne, a été le résultat d'une erreur de jugement sur la solvabilité du débiteur ou si la valeur à cette date reflétait bien un jugement approprié de la situation du débiteur à ce moment. Dans le premier cas, il pourrait être approprié, pour le pays de la succursale auteur du transfert, de limiter l'allègement à la perte réellement subie par la banque dans son ensemble et, pour le pays bénéficiaire, de ne pas taxer le gain ultérieur apparent. Cependant, lorsque le prêt a été transféré pour des raisons commerciales entre deux parties de la banque et qu'après un certain temps il a augmenté de valeur, la succursale auteur du transfert devrait normalement bénéficier d'un allègement sur la base de la valeur réelle à la date du transfert. La situation est quelque peu différente lorsque l'entité bénéficiaire est le siège de la banque et est située dans un pays d'imputation. La raison en est que normalement, le pays d'imputation basera l'imposition de la banque sur ses résultats mondiaux et accordera donc un allègement en tenant compte des pertes totales relatives au prêt, entre le moment où il a été conclu et celui où il a été finalement cédé. La succursale auteur du transfert devrait alors avoir droit à un allègement pour la période au cours de laquelle le prêt était en sa possession, suivant les principes ci-dessus. Le pays du siège évitera alors la double imposition par un crédit d'impôt correspondant à l'impôt supporté dans le pays d'accueil.

### *Paragraphe 3*

22. La première phrase du paragraphe 3 de l'article 7 reprend, à quelques différences mineures de rédaction près, le texte intégral du paragraphe 3 de l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le reste du paragraphe est constitué des dispositions additionnelles formulées en 1980 par l'ancien Groupe d'experts. Ces dispositions découlent d'une proposition faite par des experts de pays en développement, qui estimaient utile d'inclure toutes les définitions et précisions nécessaires dans le texte, particulièrement en vue

d'aider les pays en développement non représentés dans le Groupe. Quelques-uns de ces experts considéraient également qu'il convenait de faire figurer dans le texte d'une convention fiscale bilatérale des dispositions interdisant la déduction de certaines dépenses de façon que les contribuables soient parfaitement au courant de leurs obligations fiscales. Au cours de la discussion, on a fait observer que des adjonctions au texte de l'OCDE assureraient que l'établissement stable puisse déduire les intérêts, redevances et autres dépenses engagées par le siège central pour le compte de l'établissement. Le Groupe a estimé que si les sommes facturées par le siège central tenaient compte de tous les frais, directs et indirects, il ne fallait pas admettre une imputation supplémentaire au titre des dépenses de direction et d'administration du siège central, car cela aurait pour effet d'imputer deux fois ces frais dans le calcul des bénéfices de l'établissement stable. On a souligné qu'il est important de déterminer la méthode d'établissement des prix et les éléments du coût inclus dans ces prix. Lorsqu'on applique le prix international d'une opération en gros, ce prix comprend normalement les frais indirects. Il a été généralement entendu, au sein du Groupe, qu'il convenait d'éviter toute double comptabilisation des coûts et des dépenses.

23. En vertu du paragraphe 1 de l'article 7, les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, sauf si l'entreprise exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet autre État. Les bénéfices et gains de l'établissement seraient alors calculés déduction faite de toutes les dépenses correspondant à l'activité d'entreprise, autres que les dépenses en capital qu'il n'est pas permis de déduire à ce moment ou des dépenses d'ordre personnel ou autre qu'il n'est pas possible de rapporter à l'activité de l'entreprise. Normalement, nombre de pays, lorsqu'ils examinent si une dépense d'entreprise peut donner lieu à déduction, prennent pour critère de savoir si la dépense en question a été engagée entièrement, exclusivement et nécessairement aux fins de l'activité. L'objectif fondamental est de garantir que la dépense dont la déduction est demandée pour la détermination des bénéfices imposables est une dépense congrue, imputable et nécessaire aux opérations commerciales. Il faut qu'il y ait entre la dépense et l'activité d'entreprise un lien tel que la dépense engagée soit justifiée par l'intérêt, les besoins ou le bon fonctionnement de l'entreprise. Une fois qu'il

est établi, selon ce critère, qu'une dépense peut effectivement donner lieu à déduction, il faut examiner s'il existe des dispositions législatives expresses imposant un plafond monétaire ou autre au montant des dépenses pouvant donner lieu à déduction ; dans le cas contraire, les demandes de déduction seront à examiner dans leur intégralité, sans examiner si le montant est raisonnable ou quel est son impact sur la rentabilité des opérations de l'entreprise.

24. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable à la première partie du paragraphe 3 de l'article 7 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

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

28. On a parfois fait observer que la nécessité de concilier les paragraphes 2 et 3 posait des problèmes pratiques dans la mesure où, en vertu du paragraphe 2, les prix des transactions entre l'établissement stable et le siège doivent normalement être fixés dans des conditions de pleine concurrence et procurer à l'entité qui effectue le transfert

le type de bénéfice qu'elle aurait pu s'attendre à réaliser si elle effectuait une transaction avec une entreprise indépendante, tandis que les termes du paragraphe 3 laissent entendre que la déduction des dépenses encourues pour l'établissement stable doit correspondre au coût effectif de ces dépenses, normalement sans y ajouter un élément de bénéfice.

29. En fait, si l'application du paragraphe 3 peut poser des problèmes pratiques, en particulier pour ce qui est des principes de l'entreprise indépendante et de pleine concurrence sur lesquels repose le paragraphe 2, il n'y a pas de différence de principe entre les deux paragraphes. Le paragraphe 3 indique que, dans la détermination des bénéfices d'un établissement stable, la déduction de certaines dépenses doit être autorisée tandis que le paragraphe 2 prévoit que les bénéfices déterminés conformément à la règle qui figure au paragraphe 3, et qui concerne la déduction des dépenses, doivent être ceux qu'une entreprise distincte exerçant les mêmes activités ou des activités similaires dans les mêmes conditions ou dans des conditions similaires aurait réalisés. Par conséquent, si le paragraphe 3 fixe une règle applicable à la détermination des bénéfices de l'établissement stable, le paragraphe 2 suppose que les bénéfices ainsi déterminés correspondent à ceux qui auraient été réalisés par une entreprise distincte et indépendante.

30. En outre, le paragraphe 3 permet uniquement de déterminer les dépenses imputables à l'établissement stable pour la détermination des bénéfices qui lui sont imputables. Il ne traite pas la question de savoir si ces dépenses, une fois imputées, sont déductibles au moment du calcul des bénéfices imposables de l'établissement stable étant donné que les conditions de déductibilité des dépenses sont définies par le droit interne, sous réserve des dispositions de l'article 24 concernant la non-discrimination (et en particulier les paragraphes 3 et 4 de cet article).

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



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

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

33. Lorsque des marchandises sont fournies, pour fins de revente, soit à l'état de produits finis, de matières premières ou de produits en cours de fabrication, il est normalement indiqué d'appliquer les dispositions du paragraphe 2 et, par conséquent, d'allouer à la division de l'entreprise qui effectue la fourniture un élément de profit calculé en fonction du prix de pleine concurrence. Il peut cependant y avoir des exceptions. Ainsi, les marchandises peuvent avoir été fournies non pour fins de revente, mais pour usage temporaire dans le cadre d'activités commerciales de telle sorte qu'il soit approprié pour chacune des divisions de l'entreprise qui partagent l'utilisation de ces biens de n'en supporter qu'une partie du coût, c'est-à-dire, dans le cas d'équipement, la partie de la dépense d'amortissement qui se rapporte à l'usage de chacune de ces divisions. Évidemment, il ne faut pas perdre de vue que *[si la seule activité exercée par l'intermédiaire*

*de l'établissement stable est l'acquisition de marchandises [pour l'entreprise et que cette activité a un caractère préparatoire ou auxiliaire, un établissement stable est réputé ne pas exister, sous réserve du paragraphe 4.1 de l'article 5] (alinéa) 4 d) de l'article 5) de sorte que la question de l'attribution de bénéfices ne se pose pas dans un tel cas.*

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

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

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

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

38. Le traitement des services rendus dans le cadre de la gestion courante d'une entreprise soulève la question de savoir s'il y a lieu de considérer qu'une fraction des bénéfices totaux d'une entreprise devrait être regardée comme le résultat d'une bonne gestion. Supposons le cas d'une société dont le siège central est établi dans un pays, mais qui exerce toutes ses activités d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un autre pays. Dans le cas extrême, il pourrait arriver que seules les réunions du conseil d'administration se tiennent au siège central et que toutes les autres activités de la société en dehors de celles qui comportent des formalités purement juridiques, s'exercent dans l'établissement stable. Dans ce cas, on pourrait en effet soutenir qu'une partie au moins des bénéfices de l'ensemble de l'entreprise est imputable à une gestion judicieuse et au sens des affaires dont font preuve les administrateurs ; cette fraction des bénéfices de l'entreprise devrait donc être imputée au pays où est situé le siège central. Si la société avait été gérée par un organisme de gestion, il n'est pas douteux que cet organisme aurait demandé une rémunération pour ses services et cette rémunération aurait peut-être consisté en un simple pourcentage des bénéfices de l'entreprise. Mais, quels que soient les avantages théoriques de cette méthode, des considérations pratiques militent fortement contre son adoption. Dans le cas évoqué, les dépenses de gestion seraient, bien entendu, déduites

des bénéfices de l'établissement stable, conformément aux dispositions du paragraphe 3, mais si l'on considère le problème dans son ensemble, il ne semble pas qu'il puisse y avoir des raisons suffisantes pour aller encore plus loin en faisant entrer en ligne de compte à titre de déduction un montant fictif, représentant des « bénéfices dus à la gestion ». Il n'y a donc pas lieu, dans les cas semblables au cas extrême évoqué ci-dessus, de tenir compte, dans la détermination des bénéfices imposables de l'établissement stable, de montants fictifs représentant les bénéfices dus à la gestion.

39. Il se peut évidemment que les pays où il est d'usage d'imputer une certaine part des bénéfices totaux d'une entreprise au siège central de l'entreprise à titre de bénéfices de bonne gestion désirent continuer à le faire. Aucune disposition de l'article ne vise à les en empêcher. Il résulte toutefois de ce qui est dit au paragraphe 38 ci-dessus qu'un pays où se trouve un établissement stable n'est nullement obligé, lors du calcul des bénéfices imposables à cet établissement stable, de déduire une somme censée représenter une fraction des bénéfices de gestion attribuables au siège central.

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

41. Le traitement des charges d'intérêts soulève des interrogations particulières. Premièrement, il se peut que certains montants, sous la dénomination d'intérêts, soient facturés à un établissement stable par son siège central au titre de « prêts » internes que ce dernier lui aurait octroyés. Hormis dans le cas d'entreprises financières, de banques notamment, il est généralement convenu que ces « intérêts » internes ne doivent pas être pris en compte, et ce pour deux raisons :

- d'un point de vue juridique, le transfert de la jouissance d'un capital, contre rémunération et promesse de restitution à l'échéance, est, en fait, un acte formel qui n'est guère compatible avec la véritable nature juridique de l'établissement stable ;
- d'un point de vue économique, les dettes et créances internes peuvent se révéler inexistantes. En effet, dans l'hypothèse où

l'entreprise serait exclusivement, ou de manière prépondérante, financée par des fonds propres, elle ne devrait pas être autorisée à facturer des intérêts qu'elle n'a manifestement pas supportés. S'il est vrai que la symétrie des charges et des recettes ne faussera pas le résultat global de l'entreprise, il n'en reste pas moins que les résultats partiels risquent d'être modifiés arbitrairement.

42. C'est pour ces raisons que l'interdiction de déduire des charges liées à des prêts ou comptes fournisseurs internes doit demeurer une règle d'application générale, sous réserve des problèmes spécifiques aux banques dont il est fait état ci-dessous.

43. La question de la déduction des intérêts versés au titre d'emprunts effectivement contractés par l'entreprise est toutefois une question différente. Ces emprunts peuvent se rapporter en partie ou en totalité aux activités de l'établissement stable ; de fait, les emprunts contractés par une entreprise sont destinés à financer soit les activités du siège central, soit celles de l'établissement stable, soit les activités de l'un et de l'autre. La question qui se pose à propos de ces dettes porte sur la manière de déterminer la part des intérêts qui doit être déduite lors du calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable.

44. L'approche suggérée [...] avant 1994, à savoir une répartition à la fois directe et indirecte des dettes effectives, s'est révélée irréalisable, notamment parce qu'elle n'était guère susceptible d'être appliquée de manière uniforme. Par ailleurs, il est notoire que la répartition indirecte des charges d'intérêts en totalité ou de la partie de ces intérêts qui reste après certaines imputations directes, se heurte à des difficultés pratiques. De plus, il est bien connu que la répartition directe des charges totales d'intérêts peut ne pas refléter de façon fidèle les coûts de financement de l'établissement stable puisque le contribuable est à même de contrôler l'endroit où les emprunts sont contractés et certains ajustements peuvent s'avérer nécessaires pour traduire la réalité économique, et en particulier le fait qu'une entreprise indépendante doit normalement disposer d'un certain montant de capital « libre ».

25. Malgré ce qui est indiqué au paragraphe 30 des commentaires sur l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 24 ci-dessus, le Comité d'experts note que certains pays désireront peut-être indiquer dans le texte de leurs conventions qu'ils n'autorisent que les déductions permises par leur législation interne.

26. En outre, en ce qui concerne la question de la détermination de la part des intérêts encourus par une entreprise qui devrait être déduite dans le calcul des bénéfices imputables à un établissement stable, question qui est traitée au paragraphe 44 des commentaires sur l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 24 ci-dessus, le Comité considère qu'en raison des problèmes identifiés au paragraphe 44, il est préférable de rechercher une solution pratique. Celle-ci tiendrait compte d'une structure du capital appropriée aussi bien pour l'organisation que pour les fonctions exercées, eu égard à la nécessité de reconnaître qu'une entreprise distincte, séparée et indépendante doit pouvoir compter sur un financement adéquat.

#### ***Paragraphe 4***

27. Le paragraphe 4 reprend le paragraphe 4 de l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur le paragraphe 4 de l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 4 de l'article 7 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

52. Dans certains cas, il est d'usage de calculer les bénéfices à imputer à un établissement stable non pas sur la base de la comptabilité séparée ou en faisant une estimation des bénéfices conformément au principe de l'entreprise distincte, mais simplement en répartissant les bénéfices totaux de l'entreprise selon diverses formules. Une telle méthode diffère de celles qui sont envisagées au paragraphe 2, car il s'agit non pas d'une attribution de bénéfices selon le principe de l'entreprise distincte, mais d'une répartition des bénéfices totaux ; en fait, elle peut aboutir à un résultat différent de celui que donnerait un calcul sur la base de la comptabilité séparée. Le paragraphe 4 indique clairement qu'un État contractant peut continuer à employer une telle méthode si elle est couramment adoptée dans ce pays, même si le montant qui en résulte peut parfois différer, dans une certaine mesure, de celui que donnerait une comptabilité séparée, à condition que l'on puisse équitablement considérer que le résultat obtenu

est conforme aux principes contenus dans l'article. Il faut souligner, cependant, que de manière générale les bénéfices à imputer à un établissement stable doivent être déterminés par référence à la comptabilité de l'établissement stable si celle-ci reflète réellement la situation. On considère qu'une méthode d'imputation basée sur une répartition des bénéfices totaux convient en général moins bien qu'une méthode qui ne vise que les activités de l'établissement stable ; elle ne devrait être utilisée que lorsque, à titre exceptionnel, elle a été traditionnellement employée de manière courante par le passé et que, de façon générale, les autorités fiscales comme les contribuables des pays intéressés la jugent satisfaisante. Il est bien entendu que le paragraphe 4 peut être supprimé lorsqu'aucun des États n'utilise une telle méthode. Cependant, lorsque les États contractants souhaitent pouvoir utiliser une méthode qui n'a pas été en usage dans le passé, il convient de le préciser en modifiant le paragraphe au cours des négociations bilatérales.

[...]

54. Les méthodes [*de*] répartition des bénéfices totaux ont pour trait caractéristique qu'une certaine proportion des bénéfices de l'ensemble de l'entreprise est imputée à une partie de celle-ci, toutes les parties de l'entreprise étant censées avoir contribué à la rentabilité de l'ensemble sur la base du ou des critères adoptés. Ce qui différencie en général ces méthodes, ce sont les divers critères utilisés pour déterminer la proportion exacte du total des bénéfices. On peut [...] grouper les critères ordinairement employés en trois grandes catégories, selon qu'ils reposent sur les recettes de l'entreprise, sur ses dépenses ou sur la structure de son capital. Le premier groupe comprend les méthodes de répartition basées sur le chiffre d'affaires ou les commissions, le second celles basées sur les salaires et le troisième celles basées sur la fraction du fonds de roulement de l'entreprise attribuée à chaque succursale ou partie de l'entreprise. Il est évidemment impossible de dire in abstracto qu'une méthode est par elle-même plus précise qu'une autre. Une méthode particulière sera plus ou moins appropriée selon les cas auxquels elle s'appliquera. Dans certaines entreprises, notamment celles qui fournissent des services ou fabriquent des spécialités avec une marge bénéficiaire élevée, le bénéfice net dépendra surtout du chiffre d'affaires. Pour les entreprises d'assurances, la méthode appropriée peut consister à effectuer une répartition des bénéfices totaux sur la base des primes versées par les titulaires de polices dans chacun des pays considérés. S'il s'agit d'une entreprise qui fabrique certains articles dont le prix de revient est élevé du fait des matières

premières ou de la main-d'œuvre utilisées, les bénéfiques pourront dépendre plus étroitement des dépenses. Pour les banques et établissements financiers, la fraction du fonds de roulement total peut constituer le critère le plus adéquat. D'une manière générale, une méthode comportant une répartition des bénéfices totaux devrait permettre d'obtenir un chiffre de bénéfices imposables qui corresponde d'aussi près que possible au chiffre qu'on aurait obtenu sur la base de la comptabilité séparée ; il ne serait pas opportun de chercher à ce propos à énoncer des directives particulières autres que la suivante, à savoir qu'il appartient à l'autorité fiscale, après consultation des autorités des autres pays intéressés, d'adopter la méthode qui, compte tenu de tous les faits connus, semble la plus apte à produire ce résultat.

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

### *Paragraphe 5*

28. Le paragraphe 5 reprend le paragraphe 6 de l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (comme il est expliqué au paragraphe 5 ci-dessus, l'article 7 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies ne comprend pas de paragraphe correspondant au paragraphe 5 de l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE). Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur le paragraphe 6 de l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 5 de l'article 7 du présent Modèle :

58. Dans ce paragraphe, on a voulu indiquer clairement qu'une méthode d'imputation une fois adoptée ne devrait pas être modifiée simplement parce que, pour une certaine année, une méthode donne des résultats plus favorables. Les conventions de double imposition ont, entre autres, pour but de donner à une entreprise d'un État contractant certaines assurances au sujet du régime fiscal qui sera



accordé à l'établissement stable qu'elle a dans l'autre État contractant ainsi qu'à la partie de l'entreprise, située dans le pays du siège, avec laquelle l'établissement stable est en rapport. Ainsi, le paragraphe 6 assure une certaine continuité et uniformité dans le régime fiscal.

### ***Paragraphe 6***

29. Le paragraphe 6 reprend le paragraphe 7 de l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur le paragraphe 7 de l'article 7 de la version 2008 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 6 de l'article 7 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

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

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

61. Cette question ne présente guère d'intérêt pratique dans la mesure où on obtient le même résultat du point de vue fiscal en appliquant indifféremment les dispositions du présent article ou celles de l'article spécial. En outre, il est à noter que certains des articles spéciaux contiennent des dispositions particulières donnant la priorité à un article déterminé (cf. le paragraphe 4 de l'article 6, le paragraphe 4 des articles 10 et 11, le paragraphe [4] de l'article 12[, *le paragraphe 4 de l'article 12A, le paragraphe 8 de l'article 12B*] et le paragraphe 2 de l'article 21).

62. Il a paru néanmoins souhaitable d'énoncer une règle d'interprétation afin de préciser le champ d'application du présent article par rapport aux autres articles concernant une catégorie particulière de revenus. Conformément à la pratique généralement suivie dans les conventions bilatérales en vigueur, le paragraphe [6] donne tout d'abord la préférence aux articles consacrés aux dividendes, intérêts etc. En conséquence, le présent article sera applicable aux bénéfices d'entreprise qui n'entrent pas dans les catégories de revenus couvertes par les articles spéciaux et, en outre, aux dividendes, intérêts, etc., qui, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11, du paragraphe [4] de l'article 12[, du paragraphe 4 de l'article 12A, du paragraphe 8 de l'article 12B] et du paragraphe 2 de l'article 21, tombent sous le coup des dispositions du présent article [...]. Il est entendu que les éléments de revenu visés par les articles spéciaux peuvent être imposés, compte tenu des dispositions de la Convention, soit séparément, soit comme bénéfices d'entreprise, conformément à la législation fiscale des États contractants.

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

30. Il importe de noter que, dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, les rémunérations payées « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » ne sont pas traitées de la même façon que dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Ces rémunérations continuent à relever de la définition de « redevances » au paragraphe 3 de l'article 12 et, en vertu du paragraphe 6 de l'article 7, elles continuent donc à relever des dispositions de l'article 12 et plutôt que de celles de l'article 7.

*Article 8*

NAVIGATION MARITIME ET AÉRIENNE INTERNATIONALE

**A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. L'article 8 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies se présente sous la forme de deux variantes : article 8 (variante A) et article 8 (variante B). L'article 8 (variante A) reprend le texte de l'article 8 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'article 8 (variante B) comporte d'importantes modifications de fond par rapport à l'article 8 (variante A) en ce sens qu'il prévoit un régime différent pour les bénéfices tirés de la navigation aérienne et de la navigation maritime aux paragraphes 1 et 2 respectivement. Le paragraphe 3 reprend le paragraphe 2 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE avec une modification mineure qui reflète le paragraphe additionnel de la variante B.

2. En ce qui concerne l'imposition des bénéfices tirés de l'exploitation de navires en trafic international, beaucoup de pays défendent la position adoptée dans l'article 8 (variante A). À leur avis, les entreprises de transport maritime ne devaient pas être assujetties à la législation fiscale des nombreux pays auxquels s'étendent leurs opérations. Selon eux, si chaque pays impose une fraction des bénéfices réalisés par une société de navigation et calculés selon les règles qu'il fixe, il se pourrait fort bien, selon ces experts, que la somme de ces fractions soit supérieure au revenu total de l'entreprise. Cela constituerait un problème d'autant plus grave que, dans les pays en développement, les impôts pourraient être excessivement élevés tandis qu'en revanche les bénéfices totaux des entreprises de transport maritime sont souvent très modestes.

3. D'autres pays ont dit ne pas être en mesure de renoncer au produit, si modeste soit-il, de l'impôt prélevé sur les entreprises étrangères de transport maritime tant que leurs propres entreprises de ce secteur ne sont pas plus développées. Ils ont toutefois reconnu que dans le cas de l'exploitation de navires en trafic international, il était très difficile de calculer un bénéfice imposable et de répartir les bénéfices entre les divers pays engagés dans cette exploitation.

4. Aucun consensus n'ayant pu être réalisé sur une disposition concernant l'imposition des bénéfices tirés du transport maritime, il a été proposé d'inclure deux variantes dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies et décidé que cette question ferait l'objet de négociations bilatérales.

5. Jusqu'en 2017, des références au « siège de direction effective de l'entreprise » étaient incluses dans le texte des variantes A et B de l'article 8. Compte tenu des pratiques suivies par la plupart des pays, le Comité a décidé de suivre l'approche adoptée dans d'autres articles consistant à faire plutôt référence à « une entreprise d'un État contractant » et la rédaction des deux variantes a été modifiée en conséquence. Certains États, cependant, préfèrent continuer à utiliser la formulation précédente et à faire référence à l'État « où le siège de direction effective de l'entreprise est situé » (voir le paragraphe 10 ci-dessous).

6. Bien qu'un consensus se soit dégagé tendant à recommander les deux variantes, certains pays qui ne pouvaient pas accepter la variante A ont dit ne pas pouvoir non plus accepter la variante B à cause de l'expression « plus qu'occasionnelles ». Ces pays ont fait valoir que certains pays voudraient peut-être imposer soit l'ensemble des bénéfices tirés de la navigation maritime, soit l'ensemble des bénéfices des sociétés aériennes, de sorte que l'acceptation de la variante B pourrait conduire à des pertes de recettes du fait du nombre limité de sociétés de navigation maritime ou aérienne qui sont des entreprises de ces États. Ici encore, la question de l'imposition devrait être réglée par voie de négociations bilatérales.

7. Selon la fréquence ou le volume du trafic transfrontalier, il se peut que des pays désirent, lors de négociations bilatérales, élargir les dispositions de l'article 8 de façon à inclure le transport ferroviaire et routier. En outre, tel qu'expliqué au paragraphe 18 ci-dessous, des pays peuvent aussi vouloir traiter de la navigation dans les eaux intérieures.

## **B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 8 (VARIANTES A ET B)**

### ***Paragraphe 1 de l'article 8 (variante A)***

8. Ce paragraphe, qui reprend le texte du paragraphe 1 de l'article 8 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, a pour objet

d'assurer que les bénéfices provenant des activités de transport maritime et aérien international ne sont imposés que dans un État. Il repose sur le principe que les bénéfices en question sont totalement exonérés d'impôt dans l'État de la source et ne sont imposés que dans l'État de l'entreprise qui opère en trafic international. Le paragraphe inclut une règle qui fonctionne de façon autonome dans le cas de ces activités et qui n'est pas sujette aux dispositions des articles 5 et 7 relatifs aux bénéfices des entreprises qui sont régies par la règle de l'établissement stable. En outre, l'application des articles 12A et 12B, qui permettent l'imposition à la source des rémunérations pour services techniques et des revenus provenant de services numériques automatisés, est sujette à celle de l'article 8 (voir le paragraphe 2 de l'article 12A et le paragraphe 49 des commentaires sur l'article 12A, les paragraphes 2 et 3 de l'article 12B et le paragraphe 38 des commentaires sur l'article 12B).

9. L'exonération d'impôt prévue dans l'État de la source pour les entreprises étrangères participant au trafic international repose dans une large mesure sur l'idée que le revenu de ces entreprises est acquis en haute mer ; qu'en exposant ce revenu à la législation fiscale de nombreux pays, on risque de provoquer des doubles impositions ou, au mieux, des problèmes délicats de répartition, et qu'en exonérant ce revenu d'impôt ailleurs que dans le pays du siège, on s'assure que les entreprises ne seront pas taxées dans des pays étrangers si l'ensemble de leurs opérations se révèle non bénéficiaire. Des considérations similaires s'appliquent au trafic aérien international. Étant donné qu'un certain nombre de pays ayant des eaux comme frontière ne disposent pas de sociétés de navigation résidant sur leur territoire, mais possèdent des ports fréquentés dans une mesure appréciable par des navires d'autres pays, ils sont traditionnellement opposés au principe de l'exonération des bénéfices tirés du transport maritime et favorise la variante B.

10. Selon le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 8 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, même si le paragraphe 1 prévoit que le droit d'imposition est conféré exclusivement à l'État de l'entreprise, certains États préfèrent conférer le droit d'imposition exclusive à l'État où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise et rédigent le paragraphe 1 comme suit :

Les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'État

contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

11. En outre, comme il est indiqué au paragraphe 3 des commentaires sur l'article 8 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, les États qui préfèrent utiliser la règle basée sur le « siège de direction effective de l'entreprise » au paragraphe 1 peuvent aussi vouloir traiter du cas particulier où le siège de direction effective de l'entreprise est à bord d'un navire, ce qui peut se faire par l'ajout de la règle suivante :

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

12. En ce qui concerne le sens de l'expression « bénéfices ... provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs », les commentaires sur l'article 8 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE définissent deux catégories de bénéfices qui devraient entrer dans le champ d'application du paragraphe 1 de l'article 8. La première catégorie est celle des bénéfices que l'entreprise réalise directement grâce au transport de passagers ou de marchandises en trafic international alors que la seconde est celle des bénéfices provenant d'activités qui permettent, facilitent ou supportent les opérations de transport en trafic international. Les commentaires prévoient par ailleurs deux différents types d'activités tombant dans cette deuxième catégorie, soit celles qui sont directement liées à ces opérations et celles qui ne sont pas directement liées à ces opérations mais qui sont « accessoires » à celles-ci. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 8 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, où l'on retrouve des explications supplémentaires sur ces différentes catégories de bénéfices, est applicable à l'article 8 du présent Modèle :

4. Les bénéfices visés sont tout d'abord les bénéfices que l'entreprise réalise directement grâce au transport de passagers ou de marchandises par navires ou aéronefs (qu'ils lui appartiennent, qu'ils lui soient loués ou qu'ils soient mis à sa disposition d'une autre manière) qu'elle exploite en trafic international. Toutefois, comme

les transports internationaux ont évolué, les entreprises de transport maritime et aérien exercent inmanquablement des activités très diverses pour permettre, faciliter ou soutenir leurs opérations de trafic international. Le paragraphe couvre également les bénéfices d'activités directement liées à ces opérations ainsi que les bénéfices d'activités qui ne sont pas directement liées à l'exploitation de navires ou d'aéronefs de l'entreprise en trafic international dès lors que ces activités sont accessoires par rapport à cette exploitation.

4.1 Toute activité exercée principalement en liaison avec le transport, par l'entreprise, de passagers ou de marchandises par des navires ou d'aéronefs qu'elle exploite en trafic international doit être considérée comme directement liée à ces transports.

4.2 Les activités que l'entreprise n'a pas besoin d'exercer pour sa propre exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international mais qui constituent une contribution mineure par rapport à cette exploitation et qui lui sont si étroitement liées qu'elles ne doivent pas être considérées comme une activité d'entreprise ou une source de revenus distincte pour l'entreprise doivent être considérées comme étant accessoires par rapport à l'exploitation de navires et d'aéronefs en trafic international.

13. S'agissant de l'application des principes énoncés ci-dessus, les commentaires sur l'article 8 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE traitent de la question de savoir dans quelle mesure le paragraphe 1 s'applique à un certain nombre d'activités quand ces activités sont le fait d'une entreprise engagée dans l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 8 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 1 de l'article 8 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

5. Les bénéfices tirés de la location d'un navire ou d'un aéronef tout armé et équipé doivent être traités de la même manière que les bénéfices du transport des passagers ou de marchandises. Autrement, une grande partie des activités entrant dans le cadre de la navigation maritime ou aérienne tomberait en dehors du champ d'application de

la disposition. Toutefois, c'est l'article [12] et non l'article 8 qui s'applique aux bénéfices provenant de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef, sauf lorsqu'ils constituent une source accessoire de revenus d'une entreprise assurant l'exploitation internationale de navires ou d'aéronefs.

6. Les bénéfices qu'une entreprise tire du transport de passagers ou de marchandises par des moyens autres que des navires ou aéronefs qu'elle exploite en trafic international sont couverts par le paragraphe dans la mesure où ces transports sont directement liés à l'exploitation par cette entreprise de navires ou aéronefs en trafic international ou constituent une activité accessoire. On peut donner comme exemple le cas d'une entreprise exerçant des activités de transport international qui transporterait certains de ses passagers ou certaines de ses marchandises au moyen de navires ou aéronefs exploités par d'autres entreprises, par exemple par des accords de répartition des cargaisons ou d'affrètement de cellules ou pour tirer parti d'un voyage antérieur. Autre exemple, celui d'une société de transport aérien qui exploite un service d'autobus reliant une ville à un aéroport principalement pour faciliter l'accès des passagers de ses vols internationaux à cet aéroport.

7. Un autre exemple serait celui d'une entreprise qui transporte des passagers ou des marchandises au moyen de navires ou aéronefs exploités en trafic international et qui décide de faire prendre ces passagers ou marchandises dans le pays d'origine du transport ou de les faire transporter ou déposer dans le pays de destination par tout mode de transport intérieur exploité par d'autres entreprises. Dans un tel cas, tous les bénéfices tirés par la première entreprise de l'organisation de ces transports par d'autres entreprises sont couverts par le paragraphe même si ce n'est pas le cas des bénéfices tirés par les autres entreprises qui assurent ce transport intérieur.

8. Il est fréquent qu'une entreprise vende des tickets pour le compte d'autres entreprises de transport sur un site qu'elle exploite principalement en vue de la vente de tickets de transport par navires ou aéronefs qu'elle exploite en trafic international. Ces ventes de tickets pour le compte d'autres entreprises sont directement liées aux voyages à bord de navires ou aéronefs que l'entreprise exploite (par exemple en cas de vente d'un ticket émis par une autre entreprise pour la partie nationale d'un voyage international offert par l'entreprise) ou ont un caractère accessoire par rapport à ses propres ventes. Les bénéfices tirés par la première entreprise de la vente de ces tickets sont donc couverts par le paragraphe.



8.1 La publicité qu'une entreprise peut faire pour d'autres entreprises dans des magazines offerts à bord de navires ou aéronefs qu'elle exploite ou dans ses locaux commerciaux (par exemple les bureaux de vente de tickets) est accessoire par rapport à l'exploitation qu'elle fait de ses navires ou aéronefs et les bénéfices générés par cette publicité relèvent de ce paragraphe.

9. Les conteneurs sont largement utilisés en transport international. Ils sont aussi souvent utilisés pour les transports intérieurs. Les bénéfices qu'une entreprise exerçant des activités de transport international tire de la location de conteneurs sont en général soit directement liés à l'exploitation de navires ou aéronefs en trafic international soit accessoires par rapport à cette exploitation et dans ces cas ils entrent dans le champ d'application de ce paragraphe. La même conclusion serait valable en ce qui concerne les bénéfices tirés par cette entreprise du stockage à court terme de ces conteneurs (par exemple lorsque l'entreprise facture un client pour la conservation d'un conteneur rempli dans un entrepôt en attendant sa livraison) ou de redevances d'immobilisation pour le retour tardif de conteneurs.

10. Une entreprise qui dispose d'actifs ou de personnel dans un pays étranger en vue d'exploiter des navires ou aéronefs en trafic international peut tirer des revenus de la fourniture de biens ou services dans ce pays à d'autres entreprises de transport. Cela comprendrait (par exemple) la fourniture de biens et services par les ingénieurs, le personnel au sol, le personnel d'équipement et les agents chargés de l'équipement et de la maintenance, les manutentionnaires, ainsi que les personnels chargés de la restauration et de l'accueil de la clientèle. Lorsque l'entreprise fournit ces biens ou services à d'autres entreprises et que ces activités sont directement liées ou accessoires à l'exploitation, par l'entreprise, de navires ou aéronefs en trafic international, les bénéfices résultant de la fourniture de ces biens ou services à d'autres entreprises relèvent de ce paragraphe.

10.1 Par exemple, les entreprises qui exercent des activités de transport international peuvent conclure des accords visant à mettre en place des pools pour réduire les coûts d'entretien des équipements nécessaires à l'exploitation de leurs navires ou aéronefs dans d'autres pays. Par exemple, lorsqu'une société aérienne accepte, en vertu d'un accord conclu dans le cadre de l'IATP (« *International Airlines Technical Pool* »), de fournir des pièces détachées ou des services de maintenance à d'autres sociétés aériennes atterrissant en un lieu particulier (ce qui lui permet de bénéficier de ces services en d'autres

lieux), les activités exercées en vertu de cet accord seront accessoires à son exploitation d'aéronefs en trafic international.

[...]

12. Le paragraphe ne s'applique pas à un chantier de construction navale exploité dans un pays par une entreprise de navigation ayant son siège de direction effective dans un autre pays.

[...]

14. Les revenus d'investissement d'entreprises de navigation maritime ou aérienne (revenus de titres, d'obligations, d'actions ou de prêts, par exemple) sont soumis au traitement qui est normalement appliqué à cette catégorie de revenus, sauf lorsque l'investissement qui génère ces revenus fait partie intégrante de l'activité d'exploitation de navires ou aéronefs en trafic international dans l'État contractant, de sorte que l'investissement peut être considéré comme directement lié à cette opération. Ainsi, le paragraphe s'appliquerait aux revenus d'intérêts générés, par exemple, par le flux de trésorerie requis dans un État contractant pour l'exercice de cette activité ou par des obligations placées en garantie lorsque la loi l'exige pour l'exercice de l'activité : dans de tels cas, l'investissement est nécessaire pour permettre l'exploitation des navires ou aéronefs sur ce site. Ce paragraphe ne s'appliquerait pas, toutefois, aux revenus d'intérêts provenant de la gestion du flux de trésorerie ou d'autres activités financières pour le compte d'autres établissements stables de l'entreprise auxquels ces revenus ne sont pas attribuables ou pour le compte d'entreprises associées, que ceux-ci soient situés à l'intérieur ou à l'extérieur de cet État contractant, ou pour le compte du siège (centralisation des activités financières et d'investissement) et il ne s'appliquerait pas non plus aux revenus d'intérêts générés par le placement à court terme des bénéfices générés par l'exercice local de l'activité de l'entreprise lorsque les fonds investis ne sont pas nécessaires à cet exercice.

14.1 Les entreprises engagées dans l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international peuvent être tenues d'acquiescer et d'utiliser des permis et des crédits d'émission à cet effet (la nature de ces permis et crédits est expliquée au paragraphe 75.1 des Commentaires sur l'article 7 [de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]). Le paragraphe 1 s'applique aux revenus que ces entreprises tirent au titre de ces permis et crédits lorsque ces revenus font partie intégrante de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international, par exemple lorsque ces permis sont acquis aux fins de l'exploitation de navires ou d'aéronefs ou lorsque les permis

acquis à cette fin sont par la suite échangés parce qu'il s'avère qu'ils ne seront pas nécessaires.

14. Quelques membres du Comité ne sont pas entièrement d'accord avec l'interprétation de l'expression « bénéfices ... provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs » figurant aux paragraphes 10.2 et 11 des commentaires sur l'article 8 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 13 ci-dessus. Certains de ces membres considèrent que les activités de nature accessoire ne sont pas couvertes par le texte de l'article 8 parce que ces activités ne sont pas mentionnées dans le texte de cet article du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. D'autres considèrent que seuls certains des exemples donnés dans les commentaires de l'OCDE cités ci-dessus ne relèvent pas de la définition des « bénéfices ... provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ».

#### ***Paragraphe 1 de l'article 8 (variante B)***

15. Ce paragraphe reprend le paragraphe 1 de l'article 8 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE mais sans les mots « de navires ou ». Par conséquent, ses dispositions ne s'appliquent pas à l'imposition des bénéfices de l'exploitation de navires en trafic international, mais elles sont applicables à l'imposition des bénéfices de l'exploitation d'aéronefs en trafic international. De ce fait, les commentaires sur le paragraphe 1 de l'article 8 (variante A) restent pertinents en ce qui concerne l'exploitation d'aéronefs.

#### ***Paragraphe 2 de l'article 8 (variante B)***

16. Ce paragraphe permet d'imposer dans le pays de la source les bénéfices tirés de l'exploitation de navires en trafic international si les opérations dans ce pays sont « plus qu'occasionnelles ». Le paragraphe inclut une règle qui fonctionne de façon autonome dans le cas de la navigation maritime internationale et qui n'est pas sujette aux dispositions des articles 5 et 7 relatifs aux bénéfices des entreprises qui sont régies par la règle de l'établissement stable. Il s'applique à la fois aux voyages réguliers ou fréquents et aux voyages irréguliers ou isolés, à condition que ces derniers soient planifiés et ne soient pas simplement fortuits. Les mots « plus qu'occasionnelles » visent les voyages prévus ou planifiés d'un navire dans un pays donné pour y embarquer du fret ou des voyageurs.

17. Les bénéfices nets globaux devraient en général être déterminés par les autorités de l'État de l'entreprise (ou de l'État dans lequel est situé le siège de direction effective de l'entreprise si la formulation proposée au paragraphe 10 ci-dessus est utilisée). Les conditions précises de cette détermination pourraient être décidées dans le cadre de négociations bilatérales. On pourrait alors, par exemple, décider si les bénéfices nets seraient déterminés avant toute déduction des abattements ou avantages spéciaux qui ne pourraient être assimilés à des amortissements, mais pourraient plutôt être considérés comme des subventions accordées à l'entreprise. On pourrait également décider, au cours des négociations bilatérales, que les subventions directes versées à l'entreprise par un gouvernement devraient être incluses dans les bénéfices nets. La méthode à employer pour tenir compte des pertes éventuelles des années précédentes, aux fins de la détermination des bénéfices nets, pourrait être également définie au cours des négociations. À cette fin, le pays de la résidence fournirait un certificat indiquant les bénéfices nets de l'entreprise provenant des transports maritimes et les montants de tous postes spéciaux, y compris les pertes des années précédentes, qu'il aurait été décidé, au cours des négociations, d'inclure ou d'exclure aux fins de la détermination des bénéfices nets à répartir, ou de traiter de manière particulière aux fins de cette détermination. La répartition des bénéfices à imposer pourrait être faite en fonction d'une proportion fixée au cours des négociations bilatérales, de préférence la proportion des recettes de fret en sortie (déterminée de manière uniforme, commissions déduites ou non déduites). Le pourcentage de réduction de l'impôt calculé sur la base des bénéfices répartis vise à assurer un partage des recettes fiscales qui tienne compte de l'apport managérial et financier ayant son origine dans le pays de la résidence.

### ***Exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure***

18. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant tirés du transport par voies navigables intérieures n'entrent dans le champ d'application du paragraphe 1 de l'article 8 (variante A) ou du paragraphe 2 de l'article 8 (variante B) que dans la mesure où ce transport constitue un trafic international conformément à la définition de cette expression à l'article 3. Certains États (par exemple les États où les entreprises étrangères sont autorisées à effectuer des opérations de cabotage sur un fleuve qui les traverse) peuvent cependant souhaiter

appliquer le traitement prévu au paragraphe 1 de l'article 8 (variante A) aux bénéficiaires tirés du transport sur les fleuves, rivières, canaux et lacs ; ces pays peuvent le faire en incluant la disposition suivante dans leurs conventions bilatérales :

Les bénéficiaires d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure ne sont imposables que dans cet État.

Lorsqu'une telle disposition est incluse, le titre de l'article 8 devrait logiquement être modifié pour se lire « Navigation maritime, intérieure et aérienne ».

19. D'autres pays, cependant, considèrent que le transport par voies navigables intérieures qui ne constitue pas un trafic international ne devrait pas être traité différemment des autres activités d'entreprise qui sont exercées à l'intérieur de leurs frontières. Ces pays considèrent que même s'il est possible que le transport par voies navigables intérieures qui ne constitue pas un trafic international puisse donner lieu à des problèmes de double imposition, ces problèmes peuvent être résolus par les règles des articles 7 et 23 A ou 23 B dans les cas où des entreprises étrangères sont autorisées à exercer de telles activités de transport.

20. Les règles énoncées aux paragraphes 10 à 14 ci-dessus concernant les droits d'imposition et les bénéficiaires couverts sont également applicables à la disposition optionnelle incluse au paragraphe 18 ci-dessus. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 8 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable à cette disposition optionnelle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

16. La disposition ci-dessus s'appliquerait non seulement au transport par voie navigable entre deux ou plusieurs pays (auquel cas ses dispositions recouperaient celles du paragraphe 1), mais également au transport par voie navigable qui serait effectué par une entreprise d'un État donné entre deux points situés dans un autre État. La formulation alternative figurant au paragraphe 2 *[des commentaires sur*

*l'article 8 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], selon laquelle le droit d'imposition serait réservé à l'État où se situe le siège de direction effective de l'entreprise, s'applique également à la disposition ci-dessus. Si cette disposition alternative est utilisée, il conviendrait d'ajouter une référence aux « bateaux utilisés dans la navigation intérieure » au paragraphe 3 des articles 13 et 22 pour faire en sorte d'appliquer à ces bateaux le même traitement qu'aux navires et aéronefs exploités en trafic international (voir également le paragraphe 9.3 des Commentaires sur l'article 15 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]). Par ailleurs, les principes et les exemples présentés aux paragraphes 4 et 14 [*des commentaires sur l'article 8 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] seraient applicables, avec les adaptations nécessaires, pour la détermination des bénéfices qui peuvent être considérés comme tirés de l'exploitation de bateaux utilisés dans la navigation intérieure. Les problèmes particuliers d'imposition que peut poser la navigation intérieure, notamment entre pays limitrophes, pourraient également faire l'objet d'un règlement spécial par voie d'accord bilatéral.

17. Si la disposition alternative ci-dessus utilise le terme « bateau » en ce qui concerne le transport par voie navigable, cet usage résulte d'une distinction traditionnelle et ne saurait être interprété comme limitant de quelque manière le sens du terme « navire », utilisé dans l'ensemble de la Convention, qui a vocation à revêtir une acception large de manière à désigner tout bâtiment utilisé pour la navigation maritime.

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

### ***Entreprises ne s'occupant pas exclusivement de navigation maritime ou aérienne***

21. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 8 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite des entreprises ne s'occupant pas exclusivement de navigation maritime ou aérienne, est applicable au paragraphe 1 (variante A) de l'article 8 et, en ce qui concerne uniquement les bénéfices provenant de l'exploitation d'aéronefs en trafic international, au paragraphe 1 (variante B) de l'article 8 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie

des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

19. Il résulte de la rédaction du paragraphe 1 que les entreprises qui ne s'occupent pas exclusivement de navigation maritime ou aérienne tombent néanmoins sous le coup des dispositions prévues à ce paragraphe en ce qui concerne les bénéfices provenant de l'exploitation de leurs navires et aéronefs.

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

21. Dans l'hypothèse où l'entreprise considérée a, dans un autre État, un établissement stable ne s'occupant pas exclusivement de navigation maritime ou aérienne, l'application des dispositions prévues au paragraphe 1 ne soulève pas non plus de difficultés. Si les navires transportent des marchandises de l'entreprise à son établissement stable situé dans un pays étranger, il convient en effet de considérer qu'aucune fraction du bénéfice réalisé par l'entreprise du fait qu'elle assure ses transports par ses propres moyens n'est imposable dans l'État où est situé l'établissement stable. Il doit en être de même lorsque l'établissement stable dispose d'installations pour l'exploitation des navires ou aéronefs (par exemple, quais d'expédition) ou assure d'autres frais relatifs à ces transports (par exemple, frais de personnel). En ce cas, même si certaines fonctions liées à l'exploitation de navires et aéronefs en trafic international peuvent être exercées par l'établissement stable, les bénéfices attribuables à ces fonctions sont imposables exclusivement dans l'État de cette entreprise. La totalité ou une partie des dépenses encourues dans l'exercice de ces fonctions doit être déduite dans le calcul de la part du bénéfice qui n'est pas imposable dans l'État où est situé l'établissement stable et ne réduira donc pas la part des bénéfices attribuables à cet établissement qui peut être imposée dans cet État en vertu de l'article 7.

22. Lorsque des navires ou aéronefs sont exploités en trafic international, l'application de la formulation alternative du paragraphe 2 [des commentaires sur l'article 8 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE] aux bénéfices de cette exploitation ne sera pas modifiée par le fait que les navires ou aéronefs sont exploités

par un établissement stable qui n'est pas le siège de direction effective de l'ensemble de l'entreprise ; par conséquent, même si ces bénéfices pouvaient être attribués à l'établissement stable en vertu de l'article 7, ils ne seraient imposables que dans l'État où est situé le siège de direction effective de l'entreprise (résultat qui est confirmé par le paragraphe 4 de l'article 7).

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

22. Le paragraphe 2 de l'article 8 (variante A) reprend le paragraphe 2 de l'article 8 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. De même, le paragraphe 3 de l'article 8 (variante B) reprend ce paragraphe avec une différence consistant à remplacer les mots « du paragraphe 1 » par les mots « des paragraphes 1 et 2 ». Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 8 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui contient des explications supplémentaires concernant l'application du paragraphe 2 de cet article, est applicable au paragraphe 2 de l'article 8 (variante A) et au paragraphe 3 de l'article 8 (variante B) du présent Modèle :

23. Diverses formes de coopération internationale existent dans le domaine de la navigation. Cette coopération est réalisée au moyen d'accords de pools ou d'autres conventions du même genre, qui règlent suivant certains principes la répartition des recettes (ou des bénéfices) de l'activité exercée en commun.

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

... mais uniquement à la fraction des bénéfices ainsi réalisés qui revient à chaque participant au prorata de sa part dans l'entreprise commune.



*Article 9*

ENTREPRISES ASSOCIÉES

**A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. L'article 9 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, à l'exception du paragraphe 3 additionnel que l'on retrouve dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Les deux Modèles incorporent le principe de pleine concurrence qui sert de base pour la répartition des bénéfices résultant de transactions entre entreprises associées. L'article 9 doit être considéré conjointement avec l'article 25 sur la procédure amiable et l'article 26 sur l'échange de renseignements.

2. L'application du principe de pleine concurrence à la répartition des bénéfices entre entreprises associées présuppose, pour la plupart des pays, que la législation interne autorise une la détermination des bénéfices sur la base de ce principe.

3. Le Comité a noté la remarque générale suivante sur l'article 9 qui est incluse au paragraphe 1 des commentaires sur l'article 9 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE :

1. Cet article traite des ajustements de bénéfices qui peuvent être effectués à des fins fiscales lorsque des transactions ont été conclues entre des entreprises associées (sociétés mères et leurs filiales et sociétés placées sous contrôle commun) dans des conditions autres que celles de pleine concurrence. Le Comité a consacré beaucoup de temps et d'efforts (et continue de le faire) à l'étude des conditions d'application de cet article, aux conséquences de cette application et aux méthodologies qui sont applicables pour l'ajustement des bénéfices lorsque des transactions ont été conclues dans des conditions autres que celles de pleine concurrence. Les conclusions de cette étude sont décrites dans le rapport intitulé *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*<sup>1, [47]</sup> qui est périodiquement mis à jour

---

47 Voir la référence à la dernière version des *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* incluse dans la note de bas de page 22.

dans le but de tenir compte de l'évolution des travaux du Comité sur cette question.

- 1 La version originale de ce rapport a été adoptée par le Conseil de l'OCDE le 27 juin 1995. Publié sous le titre *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, OCDE, Paris, 1995.

4. La partie suivante du paragraphe 1 des commentaires sur l'article 9 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE indique que ce rapport de l'OCDE (*Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*) « représente des principes internationalement admis et donne des lignes directrices pour appliquer le principe de pleine concurrence dont l'article 9 constitue l'énoncé faisant autorité ». Le Comité considère que ce rapport contient des indications précieuses pour l'application du principe de pleine concurrence en vertu de l'article 9 des conventions fiscales bilatérales conclues sur la base des deux modèles. Le Comité considère également qu'il est très important, pour éviter la double imposition internationale des bénéficiaires des sociétés, qu'il y ait une compréhension commune sur la manière dont le principe de pleine concurrence doit être appliqué, et que les deux modèles fournissent un cadre commun pour prévenir et résoudre les différends en matière de prix de transfert lorsque ceux-ci peuvent survenir. Dans cette optique, le Comité a élaboré le *Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert pour les pays en développement*<sup>48</sup> qui accorde une attention particulière à l'expérience des pays en développement, reflète les réalités de ces pays à leurs stades respectifs de développement des capacités, et cherche à être cohérent avec les orientations fournies dans les Principes directeurs de l'OCDE sur les prix de transfert.

## B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 9

### *Paragraphe 1*

5. Le paragraphe 1 dispose que les autorités fiscales d'un État contractant peuvent, pour le calcul de l'impôt payable, rectifier la

<sup>48</sup> Voir la note de bas de page 23.

comptabilité des entreprises si, par suite de relations spéciales existant entre ces dernières, leurs livres ne font pas apparaître les bénéfices réels imposables qu'elles réalisent dans cet État. Il est évidemment normal de prévoir une rectification en pareil cas et le paragraphe n'appelle guère de commentaires. Les dispositions de ce paragraphe ne s'appliquent que lorsque des conditions spéciales ont été convenues ou imposées entre les deux entreprises. Manifestement, nulle réécriture des comptes avec la rectification qui s'ensuivrait ne doit être faite si les transactions entre les entreprises associées se sont déroulées aux conditions commerciales du marché libre, en d'autres termes dans des conditions de pleine concurrence.

6. Il est indiqué, dans le rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE sur la sous-capitalisation<sup>49</sup>, qu'il existe une interaction entre les conventions fiscales et les règles nationales sur la sous-capitalisation qui concerne la portée de l'article. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 9 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite de cette interaction, est applicable au paragraphe 1 de l'article 9 du présent article :

3. [...]
  - a) l'article n'empêche pas l'application des règles nationales sur ce point dans la mesure où leur effet est d'assimiler les bénéfices de l'emprunteur à ceux qui auraient été réalisés dans une situation de pleine concurrence ;
  - b) l'article permet de déterminer non seulement si le taux d'intérêt prévu dans un contrat de prêt est un taux de pleine concurrence mais encore si ce qui est présenté comme un prêt peut être considéré comme tel ou doit être considéré comme une mise à disposition de fonds d'une autre nature et plus particulièrement comme une participation au capital social ;
  - c) les dispositions visant à réprimer la sous-capitalisation ne devraient pas normalement avoir pour effet de porter le montant

---

49 Adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986 et reproduit à la page R(4)-1 du volume II de la version complète 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, disponible à [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete\\_0faf9b6c-fr#page1903](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_0faf9b6c-fr#page1903), consulté le 30 septembre 2021.

des bénéfices imposables de l'entreprise nationale considérée à un niveau supérieur à celui que ces bénéfices auraient dû atteindre dans des conditions de pleine concurrence et qu'il y a lieu de suivre ce principe dans l'application des conventions fiscales existantes.

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

## *Paragraphe 2*

7. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 9 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications supplémentaires sur l'objet et l'application du paragraphe 2 de cet article, est applicable au paragraphe 2 de l'article 9 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

5. La rectification de la comptabilité des transactions entre entreprises associées dans la situation envisagée au paragraphe 1 peut entraîner une double imposition économique (imposition de personnes différentes au titre d'un même revenu), du fait que l'entreprise de l'État A dont les bénéfices sont redressés sera imposée sur un montant de bénéfices au titre desquels son entreprise associée de l'État B aura déjà été imposée. Le paragraphe 2 prévoit que, dans ces conditions, l'État B procédera à un ajustement approprié de façon à supprimer la double imposition.

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

[...]

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

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

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

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

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

8. On a fait observer qu'un ajustement corrélatif prévu par le paragraphe 2 pouvait être très coûteux pour un pays en développement qui pourrait envisager de ne pas inclure ce paragraphe 2 dans ses traités. Mais le paragraphe 2 est un élément essentiel de l'article 9 et l'absence d'ajustement corrélatif aboutirait à une double imposition, ce qui est contraire à l'objet de la convention. Un pays doit examiner de près l'ajustement principal découlant du paragraphe 1 avant de décider de l'ajustement corrélatif qui correspond à l'ajustement principal. Certains pays sont d'avis qu'il peut être souhaitable de supprimer l'obligation que peut avoir un État de faire un ajustement corrélatif quand l'autre État contractant a précédemment rectifié les prix de transfert, ce qu'on pourrait faire en remplaçant les mots « procède à un ajustement » par les mots « peut procéder à un ajustement » au paragraphe 2. Les États contractants peuvent, lors de négociations bilatérales, utiliser l'expression qui leur convient. Mais il n'y a pas eu d'accord sur ce point et le libellé du paragraphe 2 demeure donc inchangé.

### ***Paragraphe 3***

9. L'article 9 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies a été modifié en 1999 par l'ajout du paragraphe 3. Le paragraphe 2 de l'article 9 oblige un pays à procéder à « un ajustement approprié » (ajustement corrélatif) pour tenir compte de la rectification du prix de transfert effectuée par un pays en vertu du paragraphe 1 de l'article 9. Le paragraphe 3 stipule que les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas lorsqu'une procédure judiciaire, administrative ou autre procédure légale a abouti à une décision finale selon laquelle, du fait d'actions entraînant un ajustement des bénéfices en vertu du paragraphe 1, une des entreprises est passible d'une pénalité pour fraude, négligence grave ou manquement délibéré. Autrement dit, si une décision finale a été rendue à l'issue d'une procédure judiciaire,

administrative ou autre procédure légale établissant que, en relation avec l'ajustement des bénéfices en vertu du paragraphe 1, une des entreprises est sous le coup d'une pénalité pour fraude, négligence grave ou manquement délibéré, il n'y a pas d'obligation de procéder à un ajustement des bénéfices en vertu paragraphe 2. Ceci signifie qu'un contribuable pourra être sous le coup de pénalités fiscales et non fiscales. Certains pays pourront estimer que ces doubles pénalités sont trop dures, mais il ne faut pas perdre de vue que les cas où on aurait ainsi une double pénalité seront très probablement exceptionnels, et que cette disposition ne sera pas appliquée de manière routinière.



*Article 10*

DIVIDENDES

**A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. L'article 10 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend l'article 10 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE à l'exception des dispositions du paragraphe 2, auxquelles des modifications de fond ont été apportées, et de celles des paragraphes 4 et 5, qui traitent également des professions indépendantes exercées au moyen d'une base fixe. Le paragraphe 1 stipule que les dividendes sont imposables dans le pays de la résidence et le paragraphe 2 qu'ils sont imposables dans le pays de la source, mais à un taux limité. Le terme « dividendes » est défini au paragraphe 3 comme comprenant généralement les distributions de bénéfices de sociétés aux actionnaires de ces sociétés. Comme il est indiqué au paragraphe 3 des commentaires sur l'article 10 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE « [p]our les actionnaires, les dividendes constituent un revenu du capital qu'ils ont mis à la disposition de la société en tant qu'actionnaires ». Le paragraphe 4 précise que les paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas aux dividendes qui se rattachent à un établissement stable ou une base fixe du bénéficiaire situé dans le pays de la source, et le paragraphe 5 empêche en règle générale un État contractant d'imposer les dividendes versés par une société résidente de l'autre État contractant, sauf si ces dividendes sont payés à un résident de cet autre État, ou si ces dividendes sont rattachés à un établissement stable ou une base fixe du bénéficiaire qui y est situé.

**B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 10**

*Paragraphe 1*

2. Ce paragraphe, qui reprend les dispositions du paragraphe 1 de l'article 10 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, dispose que les dividendes peuvent être imposés dans l'État de la résidence du bénéficiaire. Mais il ne dit pas que les dividendes ne sont imposables que dans cet État et laisse donc ouverte la possibilité d'imposer ces dividendes pour l'État où réside la société qui paie les dividendes,

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

3. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 10 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications supplémentaires sur le paragraphe 1 de l'article, est applicable au paragraphe 1 de l'article 10 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

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

8. L'article ne traite que des dividendes versés par une société résidente d'un État contractant et ne s'applique donc pas aux dividendes payés par une société qui est un résident d'un État tiers. Les dividendes payés par une société résidente d'un État contractant qui sont attribuables à un établissement stable qu'une entreprise dudit

État possède dans l'autre État contractant[, ou à une base fixe au moyen de laquelle un résident du premier État exerce une profession indépendante dans cet autre État] sont imposables dans le premier État en vertu du paragraphe 2 mais sont aussi imposables dans l'autre État en vertu du paragraphe 1 de l'article 7 (les questions liées à l'élimination de la double imposition dans un tel cas sont abordées aux paragraphes 9 et 9.1 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B [de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 15 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle]).

## **Paragraphe 2**

4. Ce paragraphe reprend le paragraphe 2 de l'article 10 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE à quelques modifications près dont il est question ci-dessous.

5. Dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'impôt dans le pays de la source est limité à 5 pour cent dans le cas de dividendes provenant d'investissements directs (l'alinéa (a) du paragraphe 2) et à 15 pour cent dans le cas des dividendes provenant d'investissements de portefeuille (alinéa (b) du paragraphe 2). Le Modèle de convention fiscale des Nations Unies laisse la détermination de ces pourcentages aux négociations bilatérales.

6. Avant 2017, la participation minimale requise pour obtenir le taux réduit applicable aux dividendes provenant d'investissement direct en vertu de l'alinéa (a) du paragraphe 2 du présent Modèle était de 10 pour cent, contre 25 pour cent selon la disposition correspondante du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le seuil de 10 pour cent qui déterminait le niveau d'actionnariat qualifié d'investissement direct avant 2017 n'avait qu'une valeur indicative. L'ancien Groupe d'experts avait décidé d'utiliser 10 pour cent à l'alinéa (a) comme participation minimale pour obtenir le statut de d'investissement direct parce que dans certains pays en développement, les non-résidents étaient limités à une participation de 50 pour cent dans le capital d'une société, et 10 pour cent représentait une part importante de cette participation maximale. Cependant, dans le cadre de la révision du Modèle de 2017, le Comité a estimé que 25 pour cent était un seuil plus approprié pour définir un investissement direct, conformément à la position adoptée dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

7. En outre, conformément à une recommandation incluse dans le rapport final sur l'action 6 (*Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales*) du projet BEPS de l'OCDE et du G20<sup>50</sup>, le Comité a décidé, en 2017, d'ajouter une période de détention minimale de 365 jours à l'alinéa (a) afin d'empêcher l'abus du taux d'imposition réduit applicable aux dividendes provenant d'investissements directs. Cette période de détention de 365 jours peut être remplie soit au moment du paiement du dividende, soit après ce paiement. Cette modification reflétait une modification similaire apportée au Modèle de convention fiscale de l'OCDE et le Comité considère donc que la partie suivante des commentaires sur l'article 10 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui explique la modification, est applicable à l'alinéa (a) du paragraphe 2 de l'article 10 du présent Modèle :

16. Avant 2017, il était indiqué au paragraphe 17 des Commentaires sur l'article que : « [l]a réduction prévue à l'alinéa a) du paragraphe 2 ne devrait pas être accordée en cas d'usage abusif de cette disposition, par exemple lorsqu'une société détenant une participation inférieure à 25 pour cent a, peu de temps avant la mise en paiement des dividendes, acquit un complément de participation essentiellement dans le but de tirer profit de la disposition en question, ou encore lorsque la participation a été composée principalement pour obtenir le bénéfice de la réduction. » Ce type d'abus a été abordé dans le rapport final sur l'Action 6 du projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) qui a été réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20. À la suite de ce rapport, l'alinéa a) a été modifié afin de restreindre son champ d'application aux situations où la société qui reçoit le dividende détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes tout au long d'une période de 365 jours incluant le jour du paiement des dividendes. L'alinéa prévoit également, cependant, que, dans le calcul de cette période, les changements de détention qui résulteraient directement d'une réorganisation, telle qu'une fusion ou une scission de société, ne devraient pas être pris en compte. En outre, l'ajout de l'article 29 empêchera d'autres arrangements abusifs visant à obtenir les avantages de l'alinéa a).

8. Les conventions conclues avant les modifications apportées en 2017 n'incluront généralement pas cette nouvelle exigence d'une période de détention minimale jusqu'à ce qu'elles soient renégociées

---

50 Voir la note de bas de page 7 ci-dessus.

bilatéralement ou modifiées par la *Convention multilatérale pour la mise en œuvre de mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*<sup>51</sup>. Par conséquent, la partie suivante des commentaires sur l'article 10 de la version 2014 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE reste pertinente pour ces conventions :

16. L'alinéa *a*) du paragraphe 2 n'exige pas que la société bénéficiaire des dividendes ait détenu 25 pour cent au moins du capital pendant une période relativement longue avant la date de la distribution. Il en résulte que, eu égard à la participation, seule compte la situation existant au moment où naît l'assujettissement à l'impôt auquel s'applique le paragraphe 2, c'est-à-dire, dans la plupart des cas, la situation existant au moment où les dividendes sont légalement mis à la disposition des actionnaires. La raison essentielle de ceci doit être recherchée dans le désir d'avoir une disposition qui soit applicable aussi largement que possible. Imposer la nécessité pour la société mère de posséder la participation minimum un certain temps avant la distribution des bénéfices pourrait nécessiter des recherches considérables. La législation interne de certains pays membres de l'OCDE stipule que le bénéfice de l'exemption ou de l'allègement ne sera accordé pour les dividendes correspondant à une participation que si celle-ci a été détenue par la société bénéficiaire durant une certaine période minimale. En conséquence, les États contractants pourront inclure dans leurs conventions une condition de même nature.

17. La réduction prévue à l'alinéa *a*) du paragraphe 2 ne devrait pas être accordée en cas d'usage abusif de cette disposition, par exemple lorsqu'une société détenant une participation inférieure à 25 pour cent a, peu de temps avant la mise en paiement des dividendes, acquis un complément de participation essentiellement dans le but de tirer profit de la disposition en question, ou encore lorsque la participation a été composée principalement pour obtenir le bénéfice de la réduction. Afin de parer à de telles manœuvres, les États contractants peuvent juger opportun d'ajouter à l'alinéa *a*) du paragraphe 2 une disposition de cet ordre :

à condition que la participation n'ait pas été acquise essentiellement pour tirer avantage de la présente disposition.

---

51 Voir <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf>, consulté le 30 septembre 2021.

9. L'ancien Groupe d'experts n'est pas parvenu à s'accorder sur les taux maximaux d'imposition qui seraient autorisés dans le pays de la source. Des membres de pays en développement, qui pour l'essentiel préféraient le principe de l'imposition exclusive des dividendes dans le pays de la source, estimaient que les taux prescrits par le Modèle de convention fiscale de l'OCDE entraîneraient une perte de recettes trop importante pour le pays de la source. De plus, bien qu'acceptant le principe de l'imposition dans le pays de la résidence du bénéficiaire, ils considéraient qu'une réduction des impôts retenus dans le pays de la source devrait bénéficier à l'investisseur étranger plutôt qu'au Trésor du pays de la résidence du bénéficiaire, ce qui pourrait se produire avec la méthode d'imputation traditionnelle si la réduction avait pour effet de rendre le taux d'imposition cumulé du pays de la source plus bas que le taux du pays de la résidence du bénéficiaire.

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

11. Tant le pays de la source que le pays de la résidence devraient pouvoir imposer les dividendes provenant d'investissement de

portefeuille, encore que du fait du volume relativement modeste des investissements de portefeuille et de leur importance nettement moins marquée que celle des investissements directs, les problèmes de traitement fiscal seraient sans doute moins importants dans certains cas. L'ancien Groupe d'experts a décidé de ne pas recommander de taux maximal, les pays de la source pouvant avoir des vues différentes sur l'importance des investissements de portefeuille et sur les taux à choisir.

12. À l'occasion de la révision de 1999 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, il a été noté que l'on trouvait toute une gamme de taux de retenue à la source pour les dividendes provenant d'investissements directs et d'investissements de portefeuille dans les conventions récentes entre pays développés et en développement. Traditionnellement, les taux de retenue applicables aux dividendes étaient plus élevés dans les conventions entre pays développés et en développement que dans celles entre pays développés. Même si le Modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit un taux de 5 pour cent pour les dividendes provenant d'investissements directs et de 15 pour cent pour ceux provenant d'investissements de portefeuille, les taux correspondants dans les conventions entre pays développés et en développement s'établissaient traditionnellement entre 5 et 15 pour cent en ce qui concerne les dividendes provenant d'investissements directs, et entre 15 et 25 pour cent en ce qui concerne les dividendes d'investissements de portefeuille. Certains pays en développement ont choisi de considérer que la perte de recettes occasionnée à court terme par un faible taux de retenue à la source était rattrapée à moyen et à long terme par le développement des investissements étrangers. C'est ainsi que des conventions récentes entre pays développés et en développement contiennent le taux du Modèle de convention fiscale de l'OCDE en ce qui concerne l'investissement direct, et qu'un taux encore plus faible est prévu dans quelques conventions.

13. Par ailleurs, plusieurs dispositions particulières ont fait leur apparition dans les conventions entre pays développés et en développement : a) les taux d'imposition peuvent ne pas être les mêmes pour les deux pays, le pays en développement pouvant imposer à un taux plus élevé ; b) les taux d'imposition peuvent ne pas être limités du tout ; c) les taux réduits peuvent n'être applicables qu'aux dividendes provenant de nouveaux investissements ; d) des taux d'imposition plus

faibles, ou même une exemption, peuvent être applicables à des investissements faisant l'objet d'un traitement préférentiel (« projets industriels » ou « investissements pionniers ») ; et e) les dividendes peuvent être soumis à un taux d'imposition réduit uniquement si les actions ont été détenues pendant une période déterminée. Dans les conventions des pays qui ont adopté un système d'intégration de l'impôt sur les sociétés (intégration de l'impôt sur une société à l'impôt sur la société de l'actionnaire ou à son impôt sur le revenu personnel) au lieu du système classique d'imposition (imposition distincte de l'actionnaire et de la société), il peut y avoir des dispositions précises garantissant que les crédits et exemptions accordés aux actionnaires résidents sont également accordés aux actionnaires qui sont des résidents de l'autre État contractant.

14. Bien que les taux soient fixés, en partie ou intégralement, pour des raisons liées à l'équilibre global de la convention bilatérale en cause, on considère souvent les facteurs techniques suivants dans la fixation des taux :

- a) Le régime de l'impôt sur les sociétés du pays de la source (par exemple, dans quelle mesure ce régime constitue un système d'intégration ou un système classique) et la charge fiscale totale sur les bénéfices distribués des sociétés qui résulte de ce système.
- b) La mesure dans laquelle le pays de la résidence peut accorder contre son propre impôt un crédit d'impôt pour l'impôt sur les dividendes et l'impôt sur les bénéfices des sociétés sous-jacent qui sont prélevés dans l'État de la source ainsi que la charge fiscale totale supportée par le contribuable après dégrèvement dans les deux pays.
- c) La possibilité que le pays de la résidence puisse accorder un crédit d'impôt fictif pour l'impôt ayant fait l'objet d'un dégrèvement dans le pays de la source.
- d) L'atteinte, dans la perspective du pays de la source, d'un équilibre satisfaisant entre l'accroissement des recettes et l'encouragement des investissements étrangers.

15. Des modifications apportées en 2014 aux commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ont précisé, en ce qui concerne l'application du paragraphe 2 de l'article 3, que la notion



de bénéficiaire effectif utilisée au paragraphe 2 de l'article 10 devait être interprétée dans son contexte et non par référence au droit interne des États contractants. En 2021, le Comité a approuvé cette application du paragraphe 2 de l'article 3 à la notion de bénéficiaire effectif. Le Comité considère donc que la partie suivante des Commentaires sur l'article 10 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite de l'interprétation de la notion de bénéficiaire effectif, est applicable au paragraphe 2 de l'article 10 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

12. La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 2 de l'article 10 pour clarifier le sens des mots « payés ... à un résident » tels qu'ils sont utilisés au paragraphe 1 de l'article afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus de dividendes uniquement parce que ces revenus ont été payés directement à un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention.

12.1 Étant donné que le terme « bénéficiaire effectif » a été ajouté pour résoudre les difficultés susceptibles de résulter de l'utilisation des termes « payés ... à un résident » au paragraphe 1, il est censé être interprété dans ce contexte et ne pas faire référence à une quelconque signification technique qu'il aurait pu avoir selon le droit interne d'un pays donné (de fait, lorsqu'il a été ajouté au paragraphe, ce terme n'avait pas de signification précise dans le droit de nombreux pays). Par conséquent, le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique (comme le sens que lui attribue le droit des fiducies de nombreux pays de common law<sup>1</sup>), mais doit être entendu dans son contexte, et notamment en lien avec les mots « payés ... à un résident », et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

1 Par exemple, lorsque les fiduciaires d'une fiducie discrétionnaire ne distribuent pas de dividendes réalisés au cours d'une période donnée, ces fiduciaires, agissant en cette qualité (ou la fiducie si elle est reconnue en tant que contribuable distinct), pourraient être les bénéficiaires effectifs de ces revenus aux fins de l'article 10 même s'ils ne sont pas les bénéficiaires effectifs selon le droit des fiducies applicable.

12.2 La réduction ou l'exonération de l'impôt dû au titre d'un élément de revenu est accordée par l'État de la source à un résident de l'autre État contractant afin d'éviter en totalité ou en partie la double imposition qui résulterait de l'imposition concurrente de ce même revenu par l'État de la résidence. Lorsqu'un élément de revenu est payé à un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le bénéficiaire direct du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le bénéficiaire direct du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence.

12.3 Il serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans la cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales [de l'OCDE] intitulé « *Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais* »<sup>1</sup> conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

---

1 Reproduit à la page R(6)-1 du volume II [de la version 2017 complète du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, disponible à [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete\\_0faf9b6c-f#page1983](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_0faf9b6c-f#page1983), consulté le 30 septembre 2021.]

12.4 Dans ces différents exemples (agent, mandataire, société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur), le bénéficiaire direct du dividende n'est pas le « bénéficiaire effectif » parce que le droit du bénéficiaire d'utiliser le dividende et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Cette obligation découle habituellement de documents juridiques pertinents, mais peut également exister en raison de faits et de circonstances qui montrent que, fondamentalement, le bénéficiaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser le

dividende et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Ce type d'obligation ne comprend pas les obligations contractuelles ou légales qui ne dépendent pas de la réception du paiement par le récipiendaire direct, comme les obligations qui ne dépendent pas de la réception du paiement et que le récipiendaire direct peut avoir en sa qualité de débiteur ou de partie à des transactions financières, ou les obligations générales de distribution des régimes de retraite et des organismes de placement collectif pouvant prétendre aux avantages de la Convention en vertu des principes énoncés aux paragraphes [12 à 32 des Commentaires sur l'article 1 du présent Modèle]. Lorsque le récipiendaire d'un dividende a effectivement le droit d'utiliser le dividende et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de ce dividende. Il convient de souligner que l'article 10 fait référence au bénéficiaire effectif d'un dividende par opposition au propriétaire des actions, qui peuvent être deux personnes différentes dans certains cas.

12.5 Néanmoins, le fait que le récipiendaire d'un dividende soit considéré comme le bénéficiaire effectif de ce dividende ne signifie pas que l'allègement fiscal prévu au paragraphe 2 doit être automatiquement accordé. Cet allègement ne doit pas être accordé dans les cas d'utilisation abusive de cette disposition (voir également le paragraphe 22 [des commentaires sur l'article 10 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessous]). Les dispositions de l'article 29 et les principes énoncés dans la section intitulée « [Utilisation inappropriée des conventions fiscales] » dans les Commentaires sur l'article 1 s'appliquent de façon à empêcher les abus, incluant les cas de chalandage fiscal dans lesquels le récipiendaire d'un dividende en est le bénéficiaire effectif. Bien que le concept de « bénéficiaire effectif » règle certaines formes d'évasion fiscale (notamment celles qui impliquent l'interposition d'un récipiendaire tenu de céder le dividende à une tierce personne), il ne couvre pas d'autres cas d'abus, tels certaines formes de chalandage fiscal, auxquels s'appliquent ces dispositions et principes et, par conséquent, ne doit pas être considéré comme limitant d'une quelconque façon l'application d'autres approches pour résoudre ces cas.

12.6 Les explications ci-dessus concernant la signification du terme « bénéficiaire effectif » montrent bien qu'il convient d'opérer une distinction entre le sens qui lui est donné dans le contexte de cet article et le sens différent qui lui a été donné dans le cadre d'autres instruments<sup>1</sup> portant sur la détermination des personnes (en général des

personnes physiques) qui exercent le contrôle ultime sur des entités ou des actifs. Ce sens différent du terme « bénéficiaire effectif » ne peut pas être retenu dans le contexte de l'article. De fait, ce sens, qui fait référence à des personnes physiques, n'est pas compatible avec la formulation explicite de l'alinéa *a*) du paragraphe 2, qui désigne une situation dans laquelle une société est le bénéficiaire effectif d'un dividende. Dans le contexte de[s] article[s] 10], 11, 12, 12A et 12B], le terme « bénéficiaire effectif » vise à résoudre les difficultés posées par l'utilisation des mots « payés à » en lien avec des dividendes[, intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques et revenus provenant de services numériques automatisés], plutôt que les difficultés liées à la propriété des [droits ou biens au titre desquels ces paiements sont effectués]. C'est pourquoi il serait inopportun, dans le contexte [de ces articles], d'envisager une signification qui renvoie aux personnes physiques qui exercent « en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique »<sup>2</sup>.

- 1 Voir, par exemple, Groupe d'action financière, *Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération—Les Recommandations du GAFI* (OCDE-GAFI, Paris, 2012), qui établissent en détail la norme internationale sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et qui donne la définition suivante du terme bénéficiaire effectif (page 120) : « L'expression bénéficiaire effectif désigne la ou les personnes physiques qui en dernier lieu possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de laquelle une opération est effectuée. Sont également comprises les personnes qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique. » De même, le rapport de 2001 du Groupe de direction de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise, *Au-delà des apparences : l'utilisation des entités juridiques à des fins illicites* (OCDE, Paris, 2001), donne la définition suivante du concept de bénéficiaire effectif (page 16) :

Dans le présent rapport, on entend par « bénéficiaire effectif » la personne physique qui est l'ultime titulaire de la propriété. Dans certaines situations, il faut, pour détecter le bénéficiaire effectif, lever le voile de toute une série de personnes morales ou physiques intermédiaires pour arriver à la personne physique qui est le véritable bénéficiaire. Dans le cas des sociétés de capitaux, la propriété est détenue par les actionnaires ou par les associés. Dans le cas des sociétés de personnes, elle appartient aux associés et aux commanditaires ou commandités. Lorsqu'il s'agit d'une fiducie ou d'une fondation, la propriété effective renvoie aux bénéficiaires, y compris les constituants ou les fondateurs.

- 2 Voir la définition du Groupe d'action financière citée dans la note précédente.

12.7 Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article et les autres dispositions de la Convention, la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers est interposé entre le bénéficiaire et l'organisme payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du *[Modèle de convention fiscale des Nations Unies a été modifié en 2021 pour préciser ce point suite aux modifications apportées au Modèle de convention fiscale de l'OCDE en 1995 et 2014]*).

16. En outre, le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 10 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui fournit des explications supplémentaires sur le paragraphe 2 de l'article 10, est applicable au paragraphe 2 de l'article 10 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

11. Avant 2017, l'alinéa *a*) du paragraphe 2 faisait référence à une société « autre qu'une société de personnes ». Cette exception a été supprimée en reconnaissance du fait que si une société de personnes est considérée comme une société à des fins fiscales par l'État contractant dans lequel elle est établie, il convient que l'autre État accorde les avantages de l'alinéa *a*) à cette société de personnes. En effet, une entité ou un dispositif (par exemple, une société de personnes) qui est considéré comme une société à des fins fiscales constitue une société au sens de la définition de l'alinéa *b*) du paragraphe 1 de l'article 3 et, dans la mesure où il réside dans un État contractant, a donc droit aux avantages de l'alinéa *a*) du paragraphe 2 en ce qui concerne les dividendes versés par une société résidente de l'autre État, pourvu qu'il détienne directement au moins 25 pour cent du capital de cette société. Cette conclusion s'avère fondée indépendamment du fait que l'État de la source des dividendes peut considérer cette entité ou dispositif comme transparent sur le plan fiscal. Cette conclusion est confirmée par la disposition sur les entités transparentes sur le plan fiscal du paragraphe 2 de l'article 1.

11.1 Cette disposition fait également en sorte que la partie du dividende reçu par une entité ou dispositif transparent sur le plan fiscal qui est considérée comme le revenu d'un membre de cette entité ou dispositif aux fins d'imposition par l'État de résidence de ce membre soit considérée comme un dividende payé à ce membre aux fins de l'article 10 (voir le paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 1 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 7 des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle*]). Lorsque, par exemple, une société résidente de l'État A paie un dividende à une société de personnes que l'État B considère comme une entité transparente, la partie de ce dividende que l'État B considère comme le revenu d'un associé résident de l'État B sera considérée comme un dividende payé à un résident de l'État B pour les fins du paragraphe 2 de la convention entre les États A et B. En outre, aux fins de l'application de l'alinéa *a*) du paragraphe 2 dans un tel cas, un membre qui est une société devrait être considéré comme détenant directement, proportionnellement à sa participation dans l'entité ou le dispositif transparent au plan fiscal, la partie du capital de la société qui paie le dividende qui est détenue par cette entité ou dispositif et, afin de déterminer si le membre détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes, cette partie du capital sera ajoutée aux autres parties de ce capital que ce membre pourrait, par ailleurs, détenir directement. Dans ce cas, aux fins de l'application de la condition selon laquelle au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes doit être détenu tout au long d'une période de 365 jours, il faut tenir compte à la fois de la période pendant laquelle le membre détenait la participation en question dans l'entité ou le dispositif transparent sur le plan fiscal et de la période au cours de laquelle la partie du capital de la société qui a versé le dividende était détenue par l'intermédiaire de cette entité ou dispositif : si l'une ou l'autre période ne remplit pas la condition des 365 jours, l'alinéa *a*) ne s'applique pas et l'alinéa *b*) s'applique donc à la partie en question des dividendes. Les États sont libres de clarifier l'application de l'alinéa *a*) dans ces circonstances en ajoutant une disposition rédigée comme suit :

Dans la mesure où un dividende payé par une société qui est un résident d'un État contractant est, en vertu du paragraphe 2 de l'article 1, considéré comme un revenu d'une autre société résidente de l'autre État contractant parce que cette autre société est membre d'une entité ou un dispositif transparent sur le plan fiscal visé par ce paragraphe, cette autre société est réputée, aux fins de l'application de l'alinéa *a*) du paragraphe 2 de l'article 10,

détenir directement la part du capital de la société qui paie le dividende que détient l'entité ou le dispositif transparent correspondant en proportion de la part du capital de cette entité ou dispositif transparent sur le plan fiscal que détient cette autre société.

[...]

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

13.1 Selon la législation nationale de nombreux États, les fonds de pension et entités similaires sont généralement exemptés d'impôt sur leurs revenus d'investissements. Afin d'assurer la neutralité du traitement applicable aux investissements nationaux et étrangers effectués par ces entités, certains États prévoient bilatéralement que les revenus, y compris les dividendes, que tire une telle entité qui est un résident de l'autre État sont exemptés de l'imposition à la source. Les États qui souhaitent le faire peuvent convenir d'inclure dans leur convention une disposition inspirée de la disposition incluse au paragraphe 69 des Commentaires sur l'article 18 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 18 des commentaires sur l'article 18 du présent Modèle]*.

13.2 De même, certains États s'abstiennent de prélever des impôts sur les dividendes versés à d'autres États et certains organismes détenus à titre exclusif par ces États, au moins dans la mesure où ces dividendes sont tirés de fonctions de caractère public. Certains États peuvent accorder cette exonération sur la base de leur interprétation du principe d'immunité des États (voir les paragraphes 52 et 53 des Commentaires sur l'article 1 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]*) ; d'autres peuvent le faire sur la base des dispositions de leur droit interne. Les États peuvent vouloir confirmer ou préciser, dans leurs conventions bilatérales, le champ d'application de ces exonérations ou accorder une telle exonération lorsqu'elle n'est pas autrement disponible ; ceci peut se faire en ajoutant à l'article un paragraphe qui pourrait être rédigé comme suit :

Nonobstant les dispositions du paragraphe 2, les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant ne sont imposables que dans l'autre État contractant si le

bénéficiaire effectif des dividendes est cet État ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

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

15. À l'alinéa *a*) du paragraphe 2, le terme « capital » est utilisé [...] [afin de déterminer la participation minimale requise pour obtenir le taux réduit applicable aux dividendes provenant d'un investissement direct]. Ce rapprochement exige que, pour l'application de l'alinéa *a*), ce terme soit employé dans le sens qui est à retenir aux fins des distributions à l'actionnaire (en l'occurrence, la société mère).

- a*) En règle générale, il y a donc lieu de prendre le terme « capital » de l'alinéa *a*) tel qu'on l'entend au sens du droit des sociétés. D'autres éléments, et notamment les réserves, ne sont pas à prendre en considération.
- b*) Le capital, au sens du droit des sociétés, devra être indiqué d'après la valeur nominale totale des actions qui, dans la plupart des cas, apparaîtra au poste « capital » du bilan de la société.
- c*) Il n'y a pas lieu de tenir compte des différences dues à la diversité des parts sociales émises (actions ordinaires, actions privilégiées, actions à vote plural, actions sans droit de vote, actions au porteur, actions nominatives, etc.), car ces différences ont plus trait à la nature des droits dont dispose l'actionnaire qu'à l'importance de la participation au capital.
- d*) Lorsqu'un prêt ou un autre apport à la société ne représente pas du capital, au sens strict de la législation sur les sociétés, mais lorsque sur la base du droit ou des usages internes (sous-capitalisation, assimilation d'un prêt à du capital social), le revenu qui en provient est considéré comme un dividende par l'article 10, la valeur de ce prêt ou de cet apport doit aussi être considérée comme du « capital » au sens de l'alinéa *a*).
- e*) Lorsque les organismes n'ont pas de capital au sens de la législation sur les sociétés, on comprend sous ce terme, pour l'application de l'alinéa *a*), le total des apports dont il est tenu compte pour distribuer les bénéfices.



Les États contractants ont la faculté, dans leurs négociations bilatérales, de s'écarter du critère « capital » retenu à l'alinéa a) du paragraphe 2 et d'utiliser, par exemple, le critère « droit de vote ».

[...]

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

19. Le paragraphe ne règle pas les questions de procédure. Chaque État doit pouvoir adopter la procédure prévue dans sa propre législation. Il peut soit limiter d'emblée l'imposition au taux figurant dans l'article, soit imposer à plein et accorder un remboursement (voir cependant le paragraphe 109 des Commentaires sur l'article 1 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 149 des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle*]). Les abus potentiels découlant de situations dans lesquelles des dividendes versés par une société résident d'un État contractant sont attribuables à un établissement stable qu'une entreprise de l'autre État possède dans un État tiers sont traités au paragraphe 8 de l'article 29. D'autres questions se posent en relation avec les cas triangulaires (voir le paragraphe 71 des Commentaires sur l'article 24 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 2 des commentaires sur l'article 24 du présent Modèle*]).

20. Par ailleurs, le paragraphe ne précise pas si l'allègement dans l'État de la source doit ou non être subordonné à l'imposition effective des dividendes dans l'État de la résidence. Cette question peut être résolue par voie de négociations bilatérales.

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

22. Le projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) qui a été réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20 et, en particulier, le rapport final sur l'Action 6 produit dans le cadre de ce projet, ont abordé un certain nombre d'abus liés à des situations comme la suivante : le bénéficiaire effectif des dividendes provenant d'un État contractant est une société résidente de l'autre État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non-résidents de ce dernier État, qui, de pratique

courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéficiaires sous forme de dividendes et qui jouit d'un régime fiscal privilégié (société privée d'investissement, société écran). Outre le fait que l'article 29, qui a été inclus dans la Convention à la suite du rapport final sur l'Action 6, vise les questions de chalandage fiscal qu'une telle situation peut présenter, les États qui souhaitent ne pas accorder les avantages de l'article 10 aux dividendes qui bénéficient d'un traitement fiscal préférentiel dans l'État de résidence peuvent envisager d'inclure dans leurs conventions des dispositions telles que celles décrites aux paragraphes [83] à 100 des Commentaires sur l'article 1 [de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 144 des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle].

17. L'application du paragraphe 2 aux distributions effectuées par une société de placement immobilier (REIT) soulève des questions de politique fiscale qui sont examinées au paragraphe 31 des commentaires sur l'article 1.

### **Paragraphe 3**

18. Ce paragraphe reprend le paragraphe 3 de l'article 10 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 10 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 3 de l'article 10 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

23. Étant donné que les législations des pays membres de l'OCDE sont très diverses, il n'est possible de définir la notion de dividende de manière complète et exhaustive. Pour cette raison, la définition se borne à mentionner les exemples qui figurent dans la plupart de ces législations et qui n'y sont en tout cas pas traités différemment. Une formule générale complète l'énumération. Une étude complète a été entreprise à l'occasion de la révision du Projet de Convention de 1963 [de l'OCDE], afin de trouver une solution ne faisant pas référence à la législation interne. Aux termes de cette étude, il n'a pas paru possible, étant donné les divergences qui subsistent entre les pays membres en matière de législation sur les sociétés et

de législation fiscale, de donner de la notion de dividende une définition qui serait indépendante de la législation interne. Par des négociations bilatérales, les États contractants peuvent tenir compte des particularités de leurs législations et convenir d'étendre la définition des « dividendes » à d'autres paiements faits par les sociétés auxquelles s'applique l'article.

24. La notion de dividende se rapporte essentiellement aux distributions faites par des sociétés au sens de l'alinéa *b*) du paragraphe 1 de l'article 3. La définition se rapporte donc, en premier lieu, aux distributions de bénéfices auxquelles donnent droit des actions, c'est-à-dire les participations à une société anonyme (société de capitaux). La définition assimile aux actions les titres qui sont émis par des sociétés et qui donnent droit à une participation aux bénéfices de la société sans être une créance : ce sont, par exemple, les actions ou bons de jouissance, parts de fondateurs ou autres parts bénéficiaires. Cette énumération peut, bien entendu, être adaptée dans les conventions bilatérales au droit des États contractants. En particulier ceci peut s'avérer nécessaire en ce qui concerne les revenus provenant des actions de jouissance et des parts de fondateurs. En revanche, les créances participant aux bénéfices ne font pas partie de cette catégorie (voir le paragraphe 19 des Commentaires sur l'article 11 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 19 des commentaires sur l'article 11 du présent Modèle*]) ; de même, les intérêts d'obligations convertibles ne sont pas des dividendes.

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

- l'emprunt dépasse très largement toutes les autres contributions au capital de l'entreprise (ou a été consenti pour remplacer une part importante du capital qui a été perdue) et son montant est sans commune mesure avec celui des actifs qui peuvent être rachetés ;
- le créancier participera aux bénéfices de la société ;

- le remboursement du prêt est subordonné au remboursement des dettes envers d'autres créanciers ou au versement de dividendes ;
- le niveau ou le versement des intérêts dépend des bénéfices de la société ;
- le contrat de prêt ne comporte aucune clause fixe prévoyant le remboursement dans un délai déterminé.

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

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

28. Sont considérés comme dividendes non seulement les distributions de bénéfices décidées chaque année par l'assemblée générale des actionnaires, mais encore les autres avantages appréciables en argent, tels que actions gratuites, bonus, bénéfices de liquidation ou de rachat d'actions (voir le paragraphe 31 des Commentaires sur l'article 13 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 44 des commentaires sur l'article 13 du présent Modèle*]) et distributions cachées de bénéfices. Les allègements prévus au présent article s'appliquent pour autant que l'État dont la société débitrice est résidente impose les prestations susmentionnées comme les dividendes. Il n'est aucunement déterminant que ces prestations aient pour origine des bénéfices sociaux de l'exercice ou proviennent, par exemple, des réserves, c'est-à-dire des bénéfices des exercices antérieurs. Normalement, les distributions faites par une société qui

réduisent l'importance des droits des associés ne sont pas considérées comme des dividendes. C'est ainsi que n'en sont pas les paiements qui se ramènent à un remboursement de capital sous quelque forme que ce soit.

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

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

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

#### ***Paragraphe 4***

19. Ce paragraphe, qui prévoit que les paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas aux dividendes attribuables à une participation se rattachant effectivement à un établissement stable ou à une base fixe du bénéficiaire situé dans le pays de la source, reprend le paragraphe 4 de l'article 10 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, sauf que le Modèle de convention fiscale des Nations Unies prévoit que la règle s'applique également à un récipiendaire qui exerce une profession indépendante au moyen d'une base fixe.

20. Comme il est indiqué au paragraphe 31 des commentaires sur l'article 10 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le paragraphe 4 ne s'inspire pas du concept de la « force

d'attraction de l'établissement stable » qui permettrait d'imposer les dividendes comme bénéfices d'entreprise ou en vertu de l'article 14 si le bénéficiaire avait un établissement stable ou une base fixe dans le pays de la source, que la participation soit ou non rattachée à cet établissement stable ou base fixe. Le paragraphe se borne à prévoir que les dividendes sont imposables au titre de bénéfices d'entreprise ou en vertu de l'article 14, selon le cas, s'ils sont payés au titre de participations qui se rattachent effectivement à un établissement stable ou une base fixe situé dans l'État de source.

21. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 10 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut quelques remarques additionnelles sur le paragraphe 4 de l'article 10, est applicable au paragraphe 4 de l'article 10 du présent Modèle :

32. On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert d'actions à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux revenus de dividendes. Outre le fait que les dispositions de l'article 29 (et en particulier le paragraphe 8 de cet article) et les principes énoncés dans la section intitulée « *[Utilisation inappropriée des conventions fiscales]* » dans les Commentaires sur l'article 1 empêcheront normalement de telles opérations abusives, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier ne peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées et, ainsi qu'il est expliqué ci-dessous, l'exigence selon laquelle la participation au capital doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement nécessite plus que le simple enregistrement de cette participation dans les documents comptables de l'établissement stable.

### ***Paragraphe 5***

22. Ce paragraphe, qui empêche un État contractant d'imposer les dividendes versés par une société qui est résidente de l'autre État au seul motif que cette société a tiré des bénéfices ou des revenus de l'État qui cherche à imposer ces dividendes, reprend le paragraphe 5 de l'article 10 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sauf en ce qui concerne la mention d'une base fixe dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Le Comité considère que la partie suivante des

commentaires sur l'article 10 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut quelques explications supplémentaires sur le paragraphe 5 de l'article 10, est applicable au paragraphe 5 de l'article 10 du présent Modèle :

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

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

35. De plus, on peut prétendre qu'une telle disposition n'a pas pour but et ne peut avoir pour effet d'empêcher un État d'assujettir à une retenue à la source les dividendes, distribués par des sociétés étrangères, qui sont encaissés sur son territoire. En effet, dans ce cas, le critère d'assujettissement est l'opération matérielle de paiement des dividendes, et non l'origine des bénéfices sociaux affectés à la distribution de ces dividendes. Mais si la personne qui encaisse les dividendes dans un État contractant est un résident de l'autre État contractant (dont la société distributrice est un résident), elle peut, conformément aux dispositions de l'article 21, obtenir l'exemption ou le remboursement de la retenue à la source du premier État. De même, si le bénéficiaire des dividendes est un résident d'un État tiers qui a conclu une convention de double imposition avec l'État où les dividendes sont encaissés, il peut, conformément aux dispositions de l'article 21 de cette convention, obtenir l'exemption ou le remboursement de la retenue à la source de ce dernier État.

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

37. Comme le confirment les dispositions du paragraphe 3 de l'article 1, le paragraphe 5 ne peut être interprété comme empêchant l'État de résidence d'un contribuable d'imposer ce contribuable, en vertu de sa législation sur les sociétés étrangères contrôlées ou d'autres règles avec des effets similaires, à l'égard des bénéficiaires qui n'ont pas été distribués par une société non-résidente. Il faut aussi noter que ce dernier paragraphe ne vise que l'imposition au lieu de la source des revenus et, par conséquent, ne concerne pas l'imposition au lieu de la résidence de l'actionnaire en vertu de ce type de législation ou ces règles. En outre, le paragraphe 5 ne concerne que l'imposition de la société et non celle de l'actionnaire.

38. L'application de ce type de législation ou de ces règles peut, néanmoins, compliquer l'application de l'article 23. Si les revenus sont imputés au contribuable, chaque élément de revenu devra être soumis au régime prévu par les dispositions correspondantes de la Convention (bénéfices d'entreprise, intérêts, redevances). Si cette somme est traitée comme un dividende réputé, il est clair que le montant imposable provient de la société écran et correspond donc à des revenus ayant leur source dans le pays de ladite société. Mais quant à savoir si le montant imposable doit être considéré alors comme un dividende au sens de l'article 10 ou comme entrant dans la catégorie des « autres revenus » visés à l'article 21, rien n'est moins clair. Certains pays, dans ce type de législation ou ces règles, considèrent le montant imposable comme un dividende, si bien qu'une exemption d'impôt prévue par une convention fiscale, comme le « privilège d'affiliation », doit aussi lui être appliquée. On peut cependant se demander si cela est requis par la Convention. Si le pays de résidence considère que tel n'est pas le cas, il s'expose au reproche d'empêcher le jeu normal du privilège d'affiliation en imposant par avance le dividende (à titre de dividende réputé).

39. Lorsque la société écran distribue effectivement des dividendes, les dispositions conventionnelles relatives aux dividendes s'appliquent normalement, car il s'agit de revenus ayant le caractère de dividendes au sens de la Convention. Le pays de la société écran peut donc soumettre le dividende à une retenue à la source. Le pays de résidence de l'actionnaire, lui, appliquera les méthodes normales pour éviter les doubles impositions (en accordant un crédit d'impôt ou une exemption). Ainsi, la retenue à la source sur le dividende ouvrirait droit à



un crédit d'impôt dans le pays de l'actionnaire, même si les bénéfices distribués (les dividendes) ont été imposés des années auparavant en application des dispositions sur les sociétés étrangères contrôlées ou autres dispositions ayant les mêmes effets. Il est cependant douteux que la Convention oblige à procéder ainsi dans ce cas. La plupart du temps, le dividende en tant que tel est exonéré d'impôt (ayant déjà été imposé en application de la législation ou des règles en question) et l'on pourrait dire que l'octroi d'un crédit d'impôt n'est pas fondé. D'un autre côté, s'il était possible d'éviter d'accorder des crédits d'impôt simplement en imposant par avance le dividende en vertu d'une disposition destinée à contrecarrer l'évasion fiscale, cela irait à l'encontre de l'objet de la convention. Le principe général avancé plus haut recommanderait d'accorder le crédit d'impôt, les modalités pouvant néanmoins dépendre des aspects techniques de ce type de dispositions ou règles et des modalités du système d'imputation des impôts étrangers sur l'impôt national, ainsi que des circonstances propres au cas particulier (délai écoulé depuis l'imposition du dividende réputé, par exemple). Cependant, les contribuables qui ont recours à des systèmes artificiels prennent des risques contre lesquels les autorités fiscales ne peuvent leur accorder une protection intégrale.

23. Il peut être utile de noter que la législation de certains pays cherche à éviter ou à atténuer la double imposition économique, soit l'imposition des bénéfices d'une société d'une part et des dividendes reçus par les actionnaires d'autre part. Pour une analyse détaillée de cette question, on pourra se reporter aux paragraphes 40 à 67 des commentaires sur l'article 10 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

### ***Impôt sur les succursales***

24. L'inclusion éventuelle d'une disposition visant l'imposition des bénéfices des succursales dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies a fait l'objet de débats au cours des réunions de 1987 et de 1991 de l'ancien Groupe d'experts. La question a été évoquée de nouveau à la réunion de 1997 (huitième réunion) de l'ancien Groupe d'experts et ce dernier a alors estimé que les pays ayant un impôt sur les succursales étant peu nombreux, la disposition concernant cette question serait plus à sa place dans les commentaires que dans les articles du Modèle, les États contractants pouvant, s'ils le souhaitent, décider par voie de négociations bilatérales d'inclure les dispositions pertinentes

dans leurs conventions fiscales bilatérales. Les pays en développement n'étaient pas opposés en règle générale au principe d'un impôt sur les succursales, même s'ils ne le avaient pas ce type d'impôt.

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

26. Un autre expert d'un pays développé a fait observer que son pays appliquait l'impôt de deux façons distinctes : i) un impôt analogue à une retenue à la source sur les dividendes était prélevé sur le « montant équivalent à des dividendes » d'une succursale, montant à peu près égal à celui qui aurait été distribué comme dividendes si la succursale avait été une filiale ; ii) un second impôt, analogue à une retenue à la source sur les intérêts versés par une filiale qui est un résident de ce pays à sa société étrangère mère, était prélevé sur la différence entre le montant des intérêts déduits par la succursale lors du calcul de son revenu imposable et le montant des intérêts effectivement versés par la succursale. Ce système avait surtout pour but de réduire au minimum l'importance des éléments fiscaux pris en considération par un investisseur étranger devant décider d'exercer ses activités dans un pays par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une filiale.

27. Si l'un des États contractants, ou les deux, prélèvent un impôt sur les succursales, ils peuvent inclure dans leur convention une disposition du type suivant :

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

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

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

30. Lors de la réunion de 1991 de l'ancien Groupe d'experts, il a été mentionné qu'une disposition visant l'impôt sur les succursales risquait d'entrer en conflit avec l'article sur la non-discrimination d'une convention fiscale. Puisque l'impôt sur les succursales représente généralement un second impôt sur les bénéfices des sociétés étrangères, impôt auquel ne sont pas assujetties les sociétés résidentes exerçant les mêmes activités, on pourrait y voir, du point de vue technique, une violation de l'article 24 sur la non-discrimination. Pour les pays qui assujettissent ces bénéfices à l'impôt sur les succursales, toutefois, il s'agit d'un impôt analogue à la retenue à la source sur les dividendes versés par une filiale à sa société étrangère mère, et ces pays jugent donc approprié d'ajouter à l'article sur la non-discrimination une clause expresse autorisant un impôt sur les succursales. Le paragraphe suivant figure dans l'article sur la non-discrimination de

plusieurs conventions comportant des dispositions relatives à l'impôt sur les succursales :

Aucune disposition du présent article ne doit être interprétée comme empêchant l'un ou l'autre État contractant de lever un impôt tel que décrit au paragraphe \_\_\_\_ [*disposition visant l'impôt sur les succursales*] de l'article 10 (Dividendes).

Toutefois, la disposition relative à l'impôt sur les succursales qui a été suggérée plus haut rend cette dernière clause inutile du fait qu'elle s'applique « nonobstant les autres dispositions de la présente convention » et a donc priorité sur les autres dispositions de la convention, y compris l'article 24 (Non-discrimination).

31. Lorsque la portée du paragraphe 6 a été débattue au sein de l'ancien Groupe d'experts, certains membres ont fait observer qu'il y avait des mécanismes artificiels par lesquels d'aucuns s'ingéniaient à bénéficier des dispositions de l'article 10, notamment en créant ou en cédant des actions ou autres droits permettant de recevoir des dividendes. Il a alors été mentionné que les États contractants peuvent invoquer, pour faire échec à ce type d'arrangements, les règles concernant la primauté du fond sur la forme, le principe de l'abus de droit ou une autre doctrine analogue. L'adjonction subséquente, en 2017, du paragraphe 9 de l'article 29, a offert une autre façon de régler ce problème.

*Article 11*

INTÉRÊTS

**A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. L'article 11 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend les dispositions de l'article 11 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, à l'exception des dispositions des paragraphes 2 et 4, auxquelles des modifications de fond ont été apportées, ainsi que celles des paragraphes 4 et 5, qui s'appliquent également lorsque des activités indépendantes sont exercées au moyen d'une base fixe.
2. Les intérêts qui, comme les dividendes, constituent un revenu du capital mobilier, peuvent être versés à des épargnants qui ont des dépôts auprès de banques ou sont titulaires de certificats d'épargne, à des investisseurs qui ont acheté des obligations, à des fournisseurs ou des sociétés commerciales de vente à crédit, à des institutions financières qui ont accordé des prêts ou à des investisseurs institutionnels titulaires d'obligations ou de billets à ordre. Des intérêts peuvent aussi être perçus sur les prêts consentis entre entreprises associées.
3. Au niveau national, les intérêts sont en général déductibles dans le calcul des bénéfices. Tout impôt frappant les intérêts est acquitté par le bénéficiaire, à moins qu'un contrat spécial ne prévoie qu'il le sera par le payeur des intérêts. Contrairement à ce qui se passe dans le cas des dividendes, le bénéficiaire et le débiteur des intérêts ne sont pas tous les deux assujettis à l'impôt sur les intérêts. Si le débiteur est obligé de retenir une certaine partie des intérêts à titre d'impôt, la retenue représente une avance sur le montant de l'impôt auquel le bénéficiaire sera assujetti au titre de son revenu global ou de ses bénéfices globaux à la fin de l'exercice fiscal. Le bénéficiaire peut déduire le montant retenu par le débiteur de l'impôt qu'il doit lui-même acquitter et obtenir le remboursement de tout excédent de la retenue par rapport au montant finalement dû au fisc. Ce mécanisme évite au bénéficiaire d'être imposé deux fois pour les mêmes intérêts.
4. Au niveau international, les mêmes intérêts sont imposables dans les deux pays si le bénéficiaire des intérêts réside dans un État et

le débiteur dans un autre. Cette double imposition risque de réduire considérablement le montant net des intérêts perçus par le bénéficiaire ou d'alourdir la charge financière du débiteur s'il accepte de supporter le coût de la déduction d'impôt à la source.

5. Selon la partie suivante des commentaires sur l'article 11 des commentaires sur la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE de 2017, bien que cette double imposition puisse être éliminée en interdisant au pays de source ou au pays de résidence d'imposer les intérêts, cette approche n'aurait probablement pas reçu l'approbation générale, ce qui a conduit à la solution de compromis reflétée à l'article 11. Ces commentaires expliquent par ailleurs que la question des restrictions à la déduction des intérêts qui sont prévues par le droit interne lorsque le bénéficiaire n'est pas un résident de l'État de la source et n'est pas imposable dans cet État est traitée au paragraphe 4 de l'article 24 (Non-discrimination) :

3. Une formule réservant l'imposition exclusive des intérêts soit à l'État de résidence du bénéficiaire, soit à l'État de la source, ne peut être assurée de recueillir l'assentiment général. C'est pourquoi une solution de conciliation a été retenue. Elle prévoit que les intérêts sont imposables dans l'État de résidence, mais elle laisse à l'État de la source le droit d'appliquer un impôt si sa législation le prévoit ; s'agissant d'une faculté, l'État de la source peut renoncer à tout prélèvement fiscal sur les intérêts payés à des non-résidents. S'il use de son droit d'imposition, l'exercice de ce droit comporte toutefois une limitation résultant de la fixation d'un plafond que son imposition ne pourra dépasser [...]. Le sacrifice que ce dernier État acceptera de consentir dans de telles conditions sera compensé par l'allègement que l'État de résidence accordera pour tenir compte de l'impôt perçu dans l'État de la source (voir article 23 A ou 23 B).

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

## B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 11

### *Paragraphe 1*

6. Ce paragraphe reprend le paragraphe 1 de l'article 11 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 11 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications supplémentaires sur le paragraphe 1 de cet article, est applicable au paragraphe 1 de l'article 11 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

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

6. L'article ne traite que des intérêts provenant d'un État contractant et ne s'applique donc pas aux intérêts provenant d'un État tiers. Les intérêts provenant d'un État contractant qui sont imposables à un établissement stable qu'une entreprise dudit État possède dans l'autre État contractant sont imposables dans le premier État en vertu du paragraphe 2 mais sont aussi imposables dans l'autre État en vertu du paragraphe 1 de l'article 7 (les questions liées à l'élimination de la double imposition dans un tel cas sont abordées aux paragraphes 9 et 9.1 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]).

### *Paragraphe 2*

7. Ce paragraphe reprend les dispositions du paragraphe 2 de l'article 11 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE avec une modification de fond. Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit que l'impôt prélevé dans le pays de la source « ne peut excéder 10 pour

cent du montant brut des intérêts », tandis que le Modèle des Nations Unies laisse le choix du pourcentage aux négociations bilatérales.

8. Lorsque l'ancien Groupe d'experts s'est penché sur cet article, des membres de pays en développement ont émis l'idée que le pays de la source devrait avoir le droit exclusif, ou tout au moins le droit au premier chef, d'imposer les intérêts. Selon eux, il incombe au pays de la résidence d'empêcher la double imposition de ce revenu par l'exemption, le crédit ou d'autres mesures d'allègement. Leur raisonnement était que les intérêts doivent être imposés là où ils ont été acquis, c'est-à-dire là où on a fait fructifier le capital. Certains membres de pays développés estimaient que le pays d'accueil de l'investisseur devait avoir le droit exclusif d'imposer les intérêts, estimant que cela favoriserait la mobilité du capital et donnerait le droit d'imposer au pays qui serait le mieux équipé pour apprécier la spécificité de la condition du contribuable. Ils ont aussi indiqué qu'en exemptant les intérêts étrangers de l'impôt du pays de résidence de l'investisseur, on pourrait ne pas favoriser les pays en développement parce que cela pourrait induire les investisseurs à placer leurs capitaux dans le pays en développement où le taux de l'impôt serait le plus faible.

9. Les membres des pays en développement ont accepté la solution proposée aux paragraphes 1 et 2 de l'article 11 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE selon laquelle on imposerait les intérêts à la fois dans le pays de la résidence et dans le pays de la source, mais ils ont jugé inacceptable le plafond de 10 pour cent du montant brut des intérêts suggéré au paragraphe 2 de l'article. L'ancien Groupe d'experts n'ayant pu parvenir à un consensus sur un pourcentage supérieur, la question doit être réglée lors de négociations bilatérales.

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



11. La détermination d'un taux précis de retenue à la source devrait tenir compte d'un certain nombre de facteurs, notamment des suivants : les capitaux ont leur origine dans le pays de la résidence ; une forte retenue à la source risque de conduire le prêteur à répercuter le coût de l'impôt sur l'emprunteur, de sorte que le pays de la source accroîtrait son revenu aux dépens de ses propres résidents plutôt que des prêteurs étrangers ; on risquerait de décourager les investissements par l'application d'un taux supérieur au plafond du crédit d'impôt étranger appliqué dans le pays de la résidence ; l'abaissement du taux de la retenue a des répercussions sur les recettes budgétaires et les réserves en devises du pays de la source; enfin, le sens principal dans lequel se fait le paiement des intérêts (depuis les pays en développement vers les pays développés, par exemple).

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

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

En ce qui concerne les prêts bancaires et les prêts consentis par des institutions financières, un argument important justifiant la réduction du taux d'imposition est que ces prêts donnent lieu à des coûts élevés, en particulier pour le prêteur. L'impôt retenu à la source, du fait qu'il est calculé sur une base brute, représente un taux d'imposition effectif élevé. Si le taux effectif est plus élevé que le taux d'imposition général dans le pays de résidence du prêteur, l'emprunteur est souvent obligé de supporter la charge fiscale du fait que le contrat de crédit comporte une clause de majoration de l'intérêt. Dans ce cas, l'impôt retenu à la source équivaut à un impôt supplémentaire auquel sont assujettis les

résidents de l'État de la source. Pour tenir compte de ce problème, on pourrait permettre au prêteur de choisir de traiter ce revenu comme bénéfiques relevant de l'article 7, mais cette méthode entraîne des problèmes administratifs et des problèmes de calcul pour les banques et les administrations fiscales.

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

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

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

16. La pratique conventionnelle la plus répandue est d'exonérer les intérêts perçus par les administrations publiques d'impôt dans le pays de la source, mais il y a une grande diversité de pratiques quant aux détails. Dans certains cas, les intérêts sont exonérés d'impôt s'ils

sont versés à une administration publique ou par une administration publique ; dans d'autres, seuls les intérêts versés à une administration publique le sont. En outre, la définition donnée d'« administration publique » n'est pas la même selon les conventions : elle englobe parfois les collectivités locales, les organismes publics, les personnes de droit public, les banques centrales et les institutions financières dont le propriétaire est une administration publique.

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

18. Des modifications apportées en 2014 aux commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ont précisé, en ce qui concerne l'application du paragraphe 2 de l'article 3, que la notion de bénéficiaire effectif utilisée au paragraphe 2 de l'article 11 devait être interprétée dans son contexte et non par référence au droit interne des États contractants. En 2021, le Comité a approuvé cette application du paragraphe 2 de l'article 3 à la notion de bénéficiaire effectif. Le Comité considère donc que la partie suivante des Commentaires sur l'article 11 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite de l'interprétation de la notion

de bénéficiaire effectif, est applicable au paragraphe 2 de l'article 11 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

9. La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 2 de l'article 11 pour clarifier le sens des mots « payés [...] à un résident » tels qu'ils sont utilisés au paragraphe 1 de l'article afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus d'intérêts uniquement parce que ces revenus ont été payés directement à un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention.

9.1 Étant donné que le terme « bénéficiaire effectif » a été ajouté pour résoudre les difficultés susceptibles de résulter de l'utilisation des termes « payés [...] à un résident » au paragraphe 1, il est censé être interprété dans ce contexte et ne pas faire référence à une quelconque signification technique qu'il aurait pu avoir selon le droit interne d'un pays donné (de fait, lorsqu'il a été ajouté au paragraphe, ce terme n'avait pas de signification précise dans le droit de nombreux pays). Par conséquent, le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique (comme le sens que lui attribue le droit des fiducies de nombreux pays de common law<sup>1</sup>), mais doit être entendu dans son contexte, et notamment en lien avec les mots « payés [...] à un résident », et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

---

1 Par exemple, lorsque les fiduciaires d'une fiducie discrétionnaire ne distribuent pas des intérêts réalisés au cours d'une période donnée, ces fiduciaires, agissant en cette qualité (ou la fiducie si elle est reconnue en tant que contribuable distinct), pourraient être les bénéficiaires effectifs de ces revenus aux fins de l'article 11 même s'ils ne sont pas les bénéficiaires effectifs selon le droit des fiducies applicable.

10. La réduction ou l'exonération de l'impôt dû au titre d'un élément de revenu est accordée par l'État de la source à un résident de l'autre État contractant afin d'éviter en totalité ou en partie la double imposition qui résulterait de l'imposition concurrente de ce même revenu par l'État de la résidence. Lorsqu'un élément de revenu est payé à un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent

ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le bénéficiaire direct du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le bénéficiaire direct du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence.

10.1 Il serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans la cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales [de l'OCDE] intitulé « *Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais* »<sup>1</sup> conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

---

1 Reproduit à la page R(6)-1 du volume II [de la version 2017 complète du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, disponible à [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete\\_0faf9b6c-f#page1983](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_0faf9b6c-f#page1983), consulté le 30 septembre 2021.]

10.2 Dans ces différents exemples (agent, mandataire, société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur), le bénéficiaire direct de l'intérêt n'est pas le « bénéficiaire effectif » parce que le droit du bénéficiaire d'utiliser l'intérêt et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Cette obligation découle habituellement de documents juridiques pertinents, mais peut également exister en raison de faits et de circonstances qui montrent que, fondamentalement, le bénéficiaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser l'intérêt et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Ce type d'obligation ne comprend pas les obligations contractuelles ou légales qui ne dépendent pas de la réception du paiement par le bénéficiaire direct, comme les obligations qui ne dépendent pas de la réception du paiement et que le bénéficiaire direct peut avoir en sa qualité de débiteur ou de

partie à des transactions financières, ou les obligations générales de distribution des régimes de retraite et des organismes de placement collectif pouvant prétendre aux avantages de la Convention en vertu des principes énoncés aux paragraphes [12 à 32 des *Commentaires sur l'article 1 du présent Modèle*]. Lorsque le récipiendaire d'un intérêt a effectivement le droit d'utiliser l'intérêt et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de cet intérêt. Il convient de souligner que l'article 11 fait référence au bénéficiaire effectif d'un intérêt par opposition au propriétaire de la créance au titre de laquelle l'intérêt est payé, qui peuvent être deux personnes différentes dans certains cas.

10.3 Néanmoins, le fait que le récipiendaire d'un paiement d'intérêts soit considéré comme le bénéficiaire effectif de ces intérêts ne signifie pas que l'allègement fiscal prévu au paragraphe 2 doit être automatiquement accordé. Cet allègement ne doit pas être accordé dans les cas d'utilisation abusive de cette disposition (voir également le paragraphe 8 [*des Commentaires sur l'article 11 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]). Les dispositions de l'article 29 et les principes énoncés dans la section intitulée « [*Utilisation inappropriée des conventions fiscales*] » dans les Commentaires sur l'article 1 s'appliquent de façon à empêcher les abus, incluant les cas de chalandage fiscal, dans lesquels le récipiendaire est le bénéficiaire effectif d'intérêts. Bien que le concept de « bénéficiaire effectif » règle certaines formes d'évasion fiscale (notamment celles qui impliquent l'interposition d'un récipiendaire tenu de céder les intérêts à une tierce personne), il ne couvre pas d'autres cas d'abus, tels certaines formes de chalandage fiscal, auxquels s'appliquent ces dispositions et principes et, par conséquent, ne doit pas être considéré comme limitant d'une quelconque façon l'application d'autres approches pour résoudre ces cas.

10.4 Les explications ci-dessus concernant la signification du terme « bénéficiaire effectif » montrent bien qu'il convient d'opérer une distinction entre le sens qui lui est donné dans le contexte de cet article et le sens différent qui lui a été donné dans le cadre d'autres instruments<sup>1</sup> portant sur la détermination des personnes (en général des personnes physiques) qui exercent le contrôle ultime sur des entités ou des actifs. Ce sens différent du terme « bénéficiaire effectif » ne peut pas être retenu dans le contexte de la Convention. De fait, ce sens, qui fait référence à des personnes physiques, n'est pas compatible avec la formulation explicite de l'alinéa *a*) du paragraphe 2 de l'article 10,

qui désigne une situation dans laquelle une société est le bénéficiaire effectif d'un dividende. Dans le contexte des articles 10[, 11, 12, 12A et 12B], le terme « bénéficiaire effectif » vise à résoudre les difficultés posées par l'utilisation des mots « payés à » en lien avec des dividendes[, intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques et revenus provenant de services numériques automatisés], plutôt que les difficultés liées à la propriété des actions[, créances, droits ou biens à l'égard desquels les paiements sont effectués]. C'est pourquoi il serait inopportun, dans le contexte de ces articles, d'envisager une signification qui renvoie aux personnes physiques qui exercent « en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique »<sup>2</sup>.

- 1 Voir, par exemple, Groupe d'action financière, *Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération—Les Recommandations du GAFI* (OCDE-GAFI, Paris, 2012), qui établissent en détail la norme internationale sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et qui donne la définition suivante du terme bénéficiaire effectif (page 120) : « L'expression bénéficiaire effectif désigne la ou les personnes physiques qui en dernier lieu possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de laquelle une opération est effectuée. Sont également comprises les personnes qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique. » De même, le rapport de 2001 du Groupe de direction de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise, *Au-delà des apparences : l'utilisation des entités juridiques à des fins illicites* (OCDE, Paris, 2001), donne la définition suivante du concept de bénéficiaire effectif (page 16) :

Dans le présent rapport, on entend par « bénéficiaire effectif » la personne physique qui est l'ultime titulaire de la propriété. Dans certaines situations, il faut, pour détecter le bénéficiaire effectif, lever le voile de toute une série de personnes morales ou physiques intermédiaires pour arriver à la personne physique qui est le véritable bénéficiaire. Dans le cas des sociétés de capitaux, la propriété est détenue par les actionnaires ou par les associés. Dans le cas des sociétés de personnes, elle appartient aux associés et aux commanditaires ou commandités. Lorsqu'il s'agit d'une fiducie ou d'une fondation, la propriété effective renvoie aux bénéficiaires, y compris les constituants ou les fondateurs.

- 2 Voir la définition du Groupe d'action financière citée dans la note précédente.

11. Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article et les autres dispositions de la Convention, la limitation de l'impôt perçu

dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers est interposé entre le bénéficiaire et l'organisme payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du *[Modèle de convention fiscale des Nations Unies a été modifié en 2021 pour préciser ce point suite aux modifications apportées au Modèle de convention fiscale de l'OCDE en 1995 et 2014]*).

12. Le paragraphe ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'État de la source. Il laisse donc à cet État la faculté d'appliquer sa législation interne et notamment de prélever l'impôt soit par voie de retenue à la source, soit par voie de rôle. Les questions de procédure ne sont pas réglées dans le présent article. Chaque État doit pouvoir appliquer la procédure prévue par son droit interne [...]. Les abus potentiels découlant de situations dans lesquelles des intérêts provenant d'un État contractant sont attribuables à un établissement stable qu'une entreprise de l'autre État possède dans un État tiers sont traités au paragraphe 8 de l'article 29. D'autres questions se posent en relation avec les cas triangulaires (voir le paragraphe 71 des Commentaires sur l'article 24 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 2 des commentaires sur l'article 24 du présent Modèle]*).

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

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

### **Paragraphe 3**

19. Ce paragraphe reprend le paragraphe 3 de l'article 11 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 11 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui explique la définition d'intérêts, est applicable au paragraphe 3 de l'article 11 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE,



ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

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

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

20. En ce qui concerne plus particulièrement les fonds publics et les obligations d'emprunts, le texte précise que les primes et lots attachés à ces titres constituent des intérêts. D'une façon générale, l'intérêt produit par un titre d'obligation et susceptible d'être imposé comme tel dans l'État de la source est tout ce que l'établissement émetteur de l'emprunt verse en sus du montant payé par le souscripteur, donc l'intérêt courant majoré, le cas échéant, de la prime de remboursement ou

d'émission. Il s'ensuit que lorsqu'une obligation est émise au-dessus du pair, l'excédent du montant payé par le souscripteur sur le montant remboursable constitue un intérêt négatif qui doit être déduit de l'intérêt déclaré afin de déterminer les intérêts imposables. Par ailleurs, *[le bénéfice ou la perte qu'un porteur d'obligation réalise par une vente à un tiers n'entre pas dans la notion de l'intérêt]*. Suivant le cas, il peut alors s'agir de bénéfices ou pertes d'entreprise, d'un gain ou d'une perte en capital ou d'un revenu tombant sous l'application de l'article 21.

[...]

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

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

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

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

20. De plus, dans un certain nombre de pays, le droit interne assimile certains arrangements financiers non traditionnels à une relation

d'endettement bien qu'ils n'aient pas la forme juridique d'un prêt. La définition du terme « intérêts » donnée au paragraphe 3 s'applique aux paiements effectués dans le cadre de tels arrangements.

21. La définition s'applique par exemple aux instruments financiers islamiques lorsque, par sa nature économique, le contrat sous-jacent à ces instruments est un prêt (même si, juridiquement, ce n'en est pas un). Cela peut être le cas, par exemple, de la *mourabaha*, de l'*istisna'a*, de certaines formes de *moudaraba* et de *moushakara* (dépôt avec participation aux bénéfices et *mouchakara* dégressive) et de l'*ijara* (lorsqu'elle est assimilée à un bail financier), ainsi que des *soukouk* (titres) fondés sur ces instruments.

22. Les pays dont le droit interne ne régit pas expressément les instruments susmentionnés et dont les mécanismes d'imposition se fondent généralement sur la réalité économique peuvent toutefois appliquer la définition de l'intérêt aux versements effectués dans le cadre de ces instruments. Une autre solution serait que ces pays, ainsi que ceux dont la conception de l'imposition est purement juridique, modifie la définition d'intérêt telle qu'elle figure dans la convention afin d'y faire expressément référence à ces instruments. On pourrait à cette fin insérer le libellé suivant après la première phrase de cette définition :

Ce terme désigne aussi le produit d'arrangements tels que les instruments financiers islamiques, lorsque, par sa nature économique, le contrat sous-jacent à ces instruments peut être assimilé à un prêt.

23. Il est clair que ce qui précède ne s'applique pas aux instruments financiers islamiques qui, par leur nature économique, ne peuvent être considérés comme des prêts.

24. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 11 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications supplémentaires sur la définition d'intérêts au paragraphe 3, est également applicable au paragraphe 3 de l'article 11 du présent Modèle :

22. La seconde phrase du paragraphe 3 exclut de la définition des intérêts les pénalisations pour paiement tardif, mais les États contractants sont libres d'omettre cette phrase et de traiter les pénalisations pour paiement tardif comme des intérêts dans leurs conventions

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

23. Enfin, la question se pose de savoir s'il convient d'assimiler aux intérêts les rentes viagères ; on considère que non. D'une part, en effet, les rentes viagères qui sont attribuées en raison de services dépendants antérieurs sont visées à l'article 18 et soumises au régime des pensions. D'autre part, s'il est vrai que les arrrages de rentes souscrites à titre onéreux comportent, en même temps que l'intérêt du capital aliéné, l'amortissement de ce capital, ces arrrages constituant des « fruits civils » qui s'acquièrent jour par jour, il serait difficile pour de nombreux pays d'établir une distinction entre la part de la rente qui représente un revenu de capital et celle qui correspond à un amortissement pour imposer seulement la première de ces parts dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Des dispositions spéciales de la législation fiscale rangent d'ailleurs souvent les rentes viagères dans la catégorie des traitements, salaires et pensions et les imposent en conséquence.

#### **Paragraphe 4**

25. Ce paragraphe, qui dispose que les paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables à certains intérêts si le bénéficiaire a un établissement stable ou une base fixe dans le pays de la source, reprend le paragraphe 4 de l'article 11 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sous réserve de deux modifications. Tout d'abord, le Modèle de convention fiscale des Nations Unies renvoie à une base fixe ainsi qu'à un établissement stable. Ensuite, la version de l'OCDE n'est applicable que si la créance génératrice des intérêts se rattache effectivement à l'établissement stable ou à la base fixe. Du fait que le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, à la différence de celui de l'OCDE, retient à l'article 7

une règle de force d'attraction restreinte élargissant les bénéfiques imposables, le paragraphe 4 de l'article 11 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies est modifié en conséquence. Ainsi, dans ce dernier modèle, les paragraphes 1 et 2 de l'article 11 ne sont pas applicables si la créance se rattache effectivement à l'établissement stable ou à la base fixe, ou aux activités d'entreprise exercées dans le pays de la source qui sont de même nature, ou d'une nature analogue, aux activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable.

### *Paragraphe 5*

26. Ce paragraphe reprend le paragraphe 5 de l'article 11 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui précise que les intérêts ont leur source dans le pays de résidence du débiteur, sauf que le paragraphe 5 de l'article 11 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies renvoie à une base fixe et non seulement à un établissement stable. La première phrase du paragraphe 5 a été modifiée en 1999 dans le sens du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Toutefois, au cours du débat, l'ancien Groupe d'experts a convenu que les pays pourraient y substituer une clause précisant que la source des intérêts était l'État dans lequel le prêt générateur des intérêts était utilisé. Si, lors de négociations bilatérales, les parties ne s'accordaient pas sur la règle à appliquer, elles pourraient envisager d'adopter une règle selon laquelle, d'une manière générale, ce serait le lieu de résidence du débiteur qui serait considéré comme la source des intérêts, mais si le prêt était utilisé dans l'État appliquant la règle du « lieu d'utilisation », les intérêts seraient considérés comme provenant de cet État.

27. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 11 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications supplémentaires sur la règle de source du paragraphe 5, est applicable au paragraphe 5 de l'article 11 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

26. Ce paragraphe pose le principe que l'État de la source des intérêts est l'État dont le débiteur des intérêts est un résident. Cependant,

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

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

- a) La direction de l'établissement stable a contracté un emprunt qu'elle affecte aux besoins propres de celui-ci, qu'elle inscrit à son passif et dont elle paye directement les intérêts au créancier.
- b) Le siège de l'entreprise a contracté un emprunt dont le produit est uniquement destiné aux besoins d'un établissement stable situé dans un autre pays. Le service des intérêts est assuré par le siège de l'entreprise, mais la charge définitive en incombe à l'établissement stable.
- c) L'emprunt est contracté par le siège de l'entreprise et son produit est affecté à plusieurs établissements stables situés dans différents pays.

Dans les hypothèses *a)* et *b)*, les conditions posées par la seconde phrase du paragraphe 5 sont remplies et l'État de situation de l'établissement est à considérer comme l'État de la source des intérêts. Par contre, l'hypothèse *c)* tombe en dehors des prévisions du paragraphe 5 dont le texte ne permet pas d'attribuer une pluralité de sources à un même emprunt. Une telle solution donnerait d'ailleurs lieu à de grandes complications administratives et mettrait les prêteurs hors d'état de calculer par avance les charges fiscales grevant les intérêts. Cependant, deux États contractants peuvent restreindre l'application

de la disposition finale du paragraphe 5 à l'hypothèse a) ou l'étendre à l'hypothèse c).

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

29. Il a été décidé de ne pas traiter ce cas dans la Convention. L'État contractant où résiderait le débiteur n'est donc pas tenu de renoncer à son imposition à la source au profit de l'État tiers où serait situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt aurait été contracté et qui supporterait la charge des intérêts. Si ce n'était pas le cas et si l'État tiers ne soumettait pas les intérêts à la charge de l'établissement stable à la retenue à la source, il serait possible d'essayer de se soustraire à l'imposition à la source dans l'État contractant par l'utilisation d'un établissement stable situé dans cet État tiers. Les États pour lesquels ce problème ne se pose pas et qui souhaitent régler le cas décrit au paragraphe ci-dessus peuvent le faire en acceptant d'utiliser, dans leur convention bilatérale, l'autre rédaction possible du paragraphe 5 suggérée au paragraphe 30 ci-dessous [*des commentaires sur l'article 11 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]. Le risque de double imposition auquel on vient de faire allusion pourrait également être éliminé par l'effet d'une convention multilatérale. Par ailleurs, si dans le cas décrit au paragraphe 28 [*ci-dessus des commentaires sur l'article 11 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], l'État de résidence du payeur et l'État tiers où est situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt a été contracté et qui supporte la charge des

intérêts, revendiquaient l'un et l'autre le droit de taxer lesdits intérêts à la source, rien ne s'opposerait à ce que ces deux États ainsi, éventuellement d'ailleurs, que l'État de la résidence du bénéficiaire des intérêts, se concertent pour remédier à la double imposition qui résulterait de ces prétentions en ayant recours si nécessaire à la procédure amiable (telle qu'elle est envisagée au paragraphe 3 de l'article 25 [...]).

30. Comme l'indique le paragraphe 29 *[ci-dessus des commentaires sur l'article 11 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]*, une telle double imposition pourrait être évitée soit au moyen d'une convention multilatérale soit si l'État de résidence du bénéficiaire et l'État de résidence du payeur étaient d'accord pour donner au texte de la deuxième phrase du paragraphe 5 la teneur suivante, de telle sorte que les paragraphes 1 et 2 de l'article ne puissent s'appliquer aux intérêts, auxquels s'appliqueraient alors les dispositions des articles 7 ou 21 :

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

31. Si deux États contractants s'entendent, à l'occasion de négociations bilatérales, pour réserver l'imposition exclusive de ces revenus à l'État de la résidence du bénéficiaire des revenus, il devient du même coup sans intérêt d'insérer dans la convention qui fixe leurs rapports la disposition du paragraphe 5 définissant l'État de la source de ces revenus. Mais il est bien évident ainsi que la double imposition ne serait pas complètement éliminée dans ce cas si le débiteur des intérêts possédait un établissement stable, pour le compte duquel les sommes auraient été empruntées et qui assumerait la charge des intérêts dont elles seraient productives, dans un État tiers qui appliquerait à ces intérêts son impôt à la source. On retomberait alors dans l'hypothèse envisagée dans les paragraphes 28 à 30 ci-dessus *[des commentaires sur l'article 11 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]*.

## **Paragraphe 6**

28. Ce paragraphe reprend le paragraphe 6 de l'article 11 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie



suivante des commentaires sur l'article 11 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui fournit des explications supplémentaires sur ce paragraphe, est applicable au paragraphe 6 de l'article 11 du présent Modèle :

32. Ce paragraphe a pour objet de limiter le champ d'application des dispositions concernant l'imposition des intérêts dans l'hypothèse où le montant des intérêts payés excéderait, en raison de relations spéciales qui existeraient entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiendraient avec des tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif s'ils l'avaient stipulé en toute indépendance. Il prévoit qu'en une telle hypothèse les dispositions de l'article ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire des intérêts demeurera imposable conformément à la législation des deux États contractants et compte tenu des autres dispositions de la Convention.

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

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

35. En ce qui concerne le régime applicable à la partie excédentaire des intérêts, il y aura lieu d'apprécier la nature exacte de cette partie en fonction des circonstances propres à chaque cas d'espèce, en vue de déterminer la catégorie de revenus dans laquelle il conviendra de la ranger pour l'application des dispositions de la législation fiscale des États intéressés et de celles de la Convention. Ce paragraphe permet seulement l'ajustement du taux d'intérêt et non une nouvelle classification du prêt lui donnant le caractère d'une participation au capital. Pour qu'un tel ajustement soit possible en vertu du paragraphe 6 de l'article 11, il serait nécessaire au moins de supprimer la phrase « compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés », qui introduit une restriction. Si l'on estime qu'il est nécessaire de clarifier cette

intention, on pourrait ajouter après « excède » une expression de type « pour quelque raison que ce soit ». Ces deux versions s'appliqueraient aux situations dans lesquelles les intérêts versés sont, en partie ou en totalité, excédentaires parce que le montant du prêt ou les termes dont il est assorti (y compris le taux d'intérêt) diffèrent de ce qui aurait été convenu en l'absence d'une relation spéciale. Néanmoins, ce paragraphe pourrait concerner non seulement le bénéficiaire mais encore le payeur des intérêts excédentaires et la déduction de ces derniers, pour peu que la législation de l'État de la source le permette, pourrait être refusée, compte tenu des autres dispositions de la Convention. Si deux États contractants éprouvaient des difficultés à déterminer les autres dispositions de la Convention applicables, suivant les cas, à la partie excédentaire des intérêts, rien ne les empêcherait d'apporter à la dernière phrase du paragraphe 6 des précisions supplémentaires, à condition de ne pas en altérer le sens général.

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

29. Lorsque la portée du paragraphe 6 a été débattue au sein de l'ancien Groupe d'experts, certains membres ont fait observer qu'il y avait des mécanismes artificiels par lesquels d'aucuns s'ingéniaient à bénéficier des dispositions de l'article 11, notamment en créant ou en cédant des créances donnant lieu au paiement d'intérêts. Il a alors été mentionné que les États contractants peuvent invoquer, pour faire échec à ce type d'arrangements, les règles concernant la primauté du fond sur la forme, le principe de l'abus de droit ou une autre doctrine analogue. L'adjonction subséquente, en 2017, du paragraphe 9 de l'article 29, a offert une autre façon de régler ce problème.

*Article 12*

REDEVANCES

**A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. L'article 12 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE avec les exceptions suivantes : tout d'abord, des modifications de fond ont été apportées aux paragraphes 1 et 3 ; ensuite, les paragraphes 2 et 5 n'apparaissent pas dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, de sorte que la numérotation des paragraphes du Modèle de convention fiscale des Nations Unies diffère de celle du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ; enfin, une modification rédactionnelle a été apportée au paragraphe 4.

2. Quand l'utilisateur d'un brevet ou d'un bien de nature analogue est résident d'un pays et verse des redevances au propriétaire qui est un résident d'un autre pays, le versement effectué par l'utilisateur est généralement assujéti à une retenue d'impôt dans son pays, c'est-à-dire dans le pays de la source. Ce pays impose le versement brut. Il ne tient donc aucun compte des dépenses du propriétaire. Ces dépenses n'étant pas prises en considération, il se peut que, dans certains cas, le bénéfice réalisé par le propriétaire après déduction de l'impôt ne représente qu'un faible pourcentage du montant brut des redevances. Il est donc possible qu'en fait le propriétaire doive, en déterminant le montant de la redevance, tenir compte de la retenue à la source, de sorte que l'utilisateur et le pays de la source paieront davantage, pour l'utilisation du brevet ou du bien de nature analogue, que si la retenue perçue par le pays de la source était plus faible et tenait compte des dépenses du propriétaire. Le fabricant ou l'inventeur auront peut-être consacré des sommes considérables au développement du bien générateur de redevances, car la recherche et les essais exigent d'énormes mises de fonds sans toujours donner d'heureux résultats. Dans ces conditions, la détermination du juste taux à appliquer par le pays de la source au montant brut des redevances pose un problème d'autant plus complexe que l'utilisateur peut verser un montant forfaitaire pour l'exploitation du brevet ou du bien analogue en plus de verser régulièrement des redevances.

3. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des observations générales sur le traitement conventionnel des redevances, est applicable à l'article 12 du présent Modèle :

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

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

## **B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 12**

### *Paragraphes 1 et 2*

4. Dans le paragraphe 1, les mots « ne [...] que » sont omis, à la différence des dispositions du paragraphe 1 de l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui stipulent que « les redevances provenant d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant ne sont imposables que dans cet autre État ». Le paragraphe 2 a été ajouté et découle logiquement des prémisses du paragraphe 1, l'idée étant que les redevances doivent être imposables dans le pays de la source aussi bien que dans le pays de la résidence. En disposant que le droit d'imposer les redevances est à partager entre l'État de la résidence et l'État de la source, le Modèle de convention fiscale des Nations Unies ne respecte pas le principe du droit exclusif d'imposition de l'État de la résidence énoncé dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE. À ce propos, il est à noter que plusieurs États membres de l'OCDE ont exprimé des réserves sur le

principe de l'imposition exclusive par l'État de la résidence que prévoit l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

5. Durant un débat au sein du Groupe d'experts ayant eu lieu en 1999, des membres de pays en développement ont exprimé l'avis qu'il convient, pour faciliter la conclusion de conventions fiscales entre ces pays et les pays développés, de donner la priorité pour l'imposition des redevances au pays d'où proviennent les revenus, c'est dire au pays de la source. Les brevets et procédés de fabrication ne sont généralement concédés aux pays en développement qu'après avoir été pleinement exploités ailleurs et, de l'avis de ces experts, s'il est exagéré d'avancer qu'ils ne sont mis à la disposition de ces pays qu'une fois périmés, il ne serait pas excessif de dire qu'ils sont transférés tardivement, à un moment où les frais relatifs à leur mise au point ont déjà été en grande partie récupérés.

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

7. Aucun consensus ne s'étant dégagé dans l'ancien Groupe d'experts au sujet d'un taux précis de retenue d'impôt à appliquer aux redevances sur une base brute, il a été décidé que ce taux serait fixé par voie de négociations bilatérales. Les considérations suivantes pourraient être retenues dans ces négociations :

- tout d'abord, le pays de la source devrait reconnaître qu'il faut prendre en considération, d'une part, les frais courants imputables à la redevance et, d'autre part, les frais de développement du bien dont l'usage génère les redevances, étant entendu que ces derniers frais pourraient aussi être imputables aux bénéfices tirés d'autres redevances ou activités, passées ou futures, qui sont associées à ces frais, et aussi que d'autres frais non

directement occasionnés par le développement du bien pourraient néanmoins y avoir notablement contribué ;

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

8. D'autres considérations pourraient influencer la détermination de la retenue à la source sur les redevances brutes. Ces considérations sont notamment les suivantes : le fait que les pays en développement ont besoin de recettes et souhaitent conserver leurs devises ; le fait que les redevances sont versées dans leur quasi-totalité par des pays en développement à des pays développés ; l'ampleur de l'assistance que les pays développés devraient, pour diverses raisons, accorder aux pays en développement et l'importance particulière qu'aurait une telle assistance dans le domaine des redevances ; le fait qu'il est souhaitable d'éviter que, dans les accords de licence, la charge fiscale soit reportée sur le concessionnaire ; la possibilité que l'imposition à la source donne à un pays en développement de prendre, par voie d'allègements ou d'exonérations, des décisions de nature à encourager les accords de licence qu'il juge souhaitables pour son développement ; la diminution du risque de fraude fiscale s'il y a imposition à la source ; le fait que le pays du concédant a fourni les équipements et le travail nécessaires à l'obtention du brevet et a donc assumé les risques liés à ce brevet ; le fait qu'il est souhaitable d'encourager le transfert des technologies vers les pays en développement ; le fait qu'il est souhaitable d'élargir le champ d'activité du concédant quant à la mise en pratique du résultat de ses recherches ; les avantages que les pays développés retireraient du développement international en général ; l'importance relative du sacrifice de recettes fiscales ; le rapport entre la décision concernant les redevances et d'autres décisions dans le cadre des négociations.

9. Les revenus tirés de la location de films ne devraient pas être traités comme des bénéfices d'entreprise mais plutôt comme des redevances. L'impôt serait alors fixé sur une base brute, mais il serait tenu compte des dépenses dans l'établissement du taux de retenue

à la source. En ce qui concerne les dépenses, il y a des facteurs qui pourraient être considérés comme particulièrement pertinents dans le cas de la location de films. D'une manière générale, les dépenses des producteurs de films pourraient être bien plus élevées et les bénéfices moindres que dans le cas des redevances d'origine industrielle. Par ailleurs, parce qu'une part considérable des dépenses de films représente le paiement de salaires élevés aux acteurs et aux autres participants qui peuvent être imposés uniquement par le pays de la résidence et non par le pays de la source, ces dépenses pourraient ne pas justifier une forte réduction de l'impôt retenu à la source. On pourrait toutefois considérer que ces dépenses sont néanmoins des coûts réels pour le producteur et qu'il faudrait donc les prendre en considération, tous les pays impliqués devant dans le même temps conjuguer leurs efforts pour s'assurer que ces revenus n'échappent pas à l'impôt. Par ailleurs, si la récupération des dépenses dans le pays de la résidence ne signifie pas que les dépenses ne devraient pas être prises en compte dans le pays de la source, il arrive un point où les vieux films peuvent présenter une situation différente à cet égard.

10. En ce qui concerne les droits d'auteur, quelques membres du Groupe ont estimé qu'ils correspondent à des efforts culturels et devraient donc être exonérés d'impôt par le pays de la source. Selon d'autres membres, cependant, l'impôt serait recouvré par le pays de la résidence et la réduction à la source ne profiterait pas à l'auteur. D'autres membres étaient partisans d'exonérer les droits d'auteur à la source, pas forcément pour des raisons culturelles, mais parce que le pays de la résidence était mieux placé pour juger des dépenses et de la situation personnelle de celui qui avait créé les droits, y compris le temps qu'il avait passé à écrire des livres ou composer toute autre œuvre protégée. Une diminution de l'impôt perçu par le pays de la source pouvait se justifier dans certains cas par le fait que cet impôt était trop élevé pour être résorbé par le crédit d'impôt du pays de la résidence. Toutefois, les pays de la source ne seraient peut-être pas disposés à accepter cette manière de voir. De plus, la personne qui traite avec le pays de la source est parfois l'éditeur et non pas l'auteur, et les arguments qui militent en faveur de l'exonération du revenu de l'auteur à cause de sa situation personnelle ne s'appliquent évidemment pas à l'éditeur.

11. Des modifications apportées en 2014 aux commentaires sur l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ont précisé,

en ce qui concerne l'application du paragraphe 2 de l'article 3, que la notion de bénéficiaire effectif utilisée au paragraphe 2 de l'article 12 devait être interprétée dans son contexte et non par référence au droit interne des États contractants. En 2021, le Comité a approuvé cette application du paragraphe 2 de l'article 3 à la notion de bénéficiaire effectif. Il a toutefois noté que l'article 12 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, contrairement à l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, prévoit l'imposition à la source des redevances et que le terme bénéficiaire effectif était également utilisé dans les articles 12A et 12B du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite de l'interprétation de la notion de bénéficiaire effectif, est applicable au paragraphe 2 de l'article 12 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

4. La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe [2] de l'article 12 pour clarifier [*le sens des mots « payés à un résident » utilisés au paragraphe 1 de l'article*] afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus de redevances uniquement parce que ces revenus ont été payés directement à un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. Par conséquent, le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique (comme le sens que lui attribue le droit des fiducies de nombreux pays de common law<sup>1</sup>), mais doit être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

1 Par exemple, lorsque les fiduciaires d'une fiducie discrétionnaire ne distribuent pas les redevances perçues au cours d'une période donnée, ces fiduciaires, agissant en cette qualité (ou la fiducie si elle est reconnue en tant que contribuable distinct), pourraient être les bénéficiaires effectifs de ces revenus aux fins de l'article 12 même s'ils ne sont pas les bénéficiaires effectifs selon le droit des fiducies applicable.



4.1 La réduction ou l'exonération de l'impôt dû au titre d'un élément de revenu est accordée par l'État de la source à un résident de l'autre État contractant afin d'éviter en totalité ou en partie la double imposition qui résulterait de l'imposition concurrente de ce même revenu par l'État de la résidence. Lorsqu'un élément de revenu est payé à un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le bénéficiaire direct du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le bénéficiaire direct du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence.

4.2 Il serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans la cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales [*de l'OCDE*] intitulé « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais »<sup>1</sup> conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

---

1 Reproduit à la page R(6)-1 du volume II [*de la version 2017 complète du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, disponible à [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete\\_0faf9b6c-f#page1983](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_0faf9b6c-f#page1983), consulté le 30 septembre 2021.*]

4.3 Dans ces différents exemples (agent, mandataire, société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur), le bénéficiaire direct des redevances n'est pas le « bénéficiaire effectif » parce que le droit du bénéficiaire d'utiliser les redevances et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Cette obligation découle habituellement de documents juridiques pertinents, mais peut également exister en raison de faits et de circonstances qui montrent que, fondamentalement, le bénéficiaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser les redevances et

d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Ce type d'obligation ne couvre pas les obligations contractuelles ou légales qui ne dépendent pas de la réception du paiement par le récipiendaire direct, comme les obligations qui ne dépendent pas de la réception du paiement et que le récipiendaire direct peut avoir en sa qualité de débiteur ou de partie à des transactions financières, ou les obligations générales de distribution des régimes de retraite et des organismes de placement collectif pouvant prétendre aux avantages de la Convention en vertu des principes énoncés aux paragraphes [12 à 32 des Commentaires sur l'article 1 du présent Modèle]. Lorsque le récipiendaire de redevances a effectivement le droit d'utiliser ces redevances et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de ces redevances. Il convient de souligner que l'article 12 fait référence au bénéficiaire effectif de redevances par opposition au propriétaire du droit ou du bien au titre duquel les redevances sont payées, qui peuvent être deux personnes différentes dans certains cas.

4.4 Néanmoins, le fait que le récipiendaire de redevances soit considéré comme le bénéficiaire effectif de ces redevances ne signifie pas que [l'allègement fiscal prévu au paragraphe 2] doi[t] être automatiquement appliqué[...]. Le bénéfice de [cet allègement] ne doit pas être accordé dans les cas [d'abus]. Les dispositions de l'article 29 et les principes énoncés dans la section intitulée « [Utilisation inappropriée des conventions fiscales] » dans les Commentaires sur l'article 1 s'appliquent de façon à empêcher les abus, incluant les cas de chalandage fiscal, dans lesquels le récipiendaire est le bénéficiaire effectif de redevances. Bien que le concept de « bénéficiaire effectif » règle certaines formes d'évasion fiscale (notamment celles qui impliquent l'interposition d'un récipiendaire tenu de céder les redevances à une tierce personne), il ne couvre pas d'autres cas d'abus, tels certaines formes de chalandage fiscal, auxquels s'appliquent ces dispositions et principes et, par conséquent, ne doit pas être considéré comme limitant d'une quelconque façon l'application d'autres approches pour résoudre ces cas.

4.5 Les explications ci-dessus concernant la signification du terme « bénéficiaire effectif » montrent bien qu'il convient d'opérer une distinction entre le sens qui lui est donné dans le contexte de cet article et le sens différent qui lui a été donné dans le cadre d'autres instruments<sup>1</sup> portant sur la détermination des personnes (en général des personnes physiques) qui exercent le contrôle ultime sur des entités ou des actifs. Ce sens différent du terme « bénéficiaire effectif » ne

peut pas être retenu dans le contexte de la Convention. De fait, ce sens, qui fait référence à des personnes physiques, n'est pas compatible avec la formulation explicite de l'alinéa *a*) du paragraphe 2 de l'article 10, qui désigne une situation dans laquelle une société est le bénéficiaire effectif d'un dividende. [Dans le contexte des articles 10, 11, 12, 12A et 12B], le terme « bénéficiaire effectif » vise à résoudre les difficultés posées par l'utilisation des mots « payés à » [par rapport aux dividendes, intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques et revenus provenant de services numériques automatisés plutôt que les difficultés liées à la propriété des droits ou biens au titre desquels les paiements sont effectués]. C'est pourquoi il serait inopportun, dans le contexte de ces articles, d'envisager une signification qui renvoie aux personnes physiques qui exercent « en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique »<sup>2</sup>.

- 1 Voir, par exemple, Groupe d'action financière, *Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération – Les Recommandations du GAFI* (OCDE-GAFI, Paris, 2012), qui établissent en détail la norme internationale sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et qui donne la définition suivante du terme bénéficiaire effectif (page 120) : « L'expression bénéficiaire effectif désigne la ou les personnes physiques qui en dernier lieu possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de laquelle une opération est effectuée. Sont également comprises les personnes qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique. » De même, le rapport de 2001 du Groupe de direction de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise, *Au-delà des apparences : l'utilisation des entités juridiques à des fins illicites* (OCDE, Paris, 2001), donne la définition suivante du concept de bénéficiaire effectif (page 16) :

Dans le présent rapport, on entend par « bénéficiaire effectif » la personne physique qui est l'ultime titulaire de la propriété. Dans certaines situations, il faut, pour détecter le bénéficiaire effectif, lever le voile de toute une série de personnes morales ou physiques intermédiaires pour arriver à la personne physique qui est le véritable bénéficiaire. Dans le cas des sociétés de capitaux, la propriété est détenue par les actionnaires ou par les associés. Dans le cas des sociétés de personnes, elle appartient aux associés et aux commanditaires ou commandités. Lorsqu'il s'agit d'une fiducie ou d'une fondation, la propriété effective renvoie aux bénéficiaires, y compris les constituants ou les fondateurs.

- 2 Voir la définition du Groupe d'action financière citée dans la note précédente.

4.6 Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article et les autres dispositions de la Convention, *[l'allègement]* de l'impôt dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers est interposé entre le bénéficiaire et le payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du *[Modèle de convention fiscale des Nations Unies a été modifié en 2021 pour préciser ce point suite aux modifications apportées au Modèle de convention fiscale de l'OCDE en 1995 et 2014]*).

### **Paragraphe 3**

12. Ce paragraphe reprend le paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, mais sans la modification de 1992 qui a exclu la location du matériel du paragraphe 2 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. En outre, le paragraphe 3 de l'article 12 comprend les rémunérations payées pour les bandes magnétiques et des redevances qui ne sont pas incluses dans la disposition correspondante du Modèle de l'OCDE.

13. En 2021, le Comité a adopté l'article 12B concernant les services numériques automatisés. En conséquence, le téléchargement de logiciels et de certains autres contenus numériques peut être couvert par l'article 12B et les paragraphes 12 à 17.4 des commentaires sur l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE de 2017 cités ci-dessous doivent être lus en conséquence. Cependant, étant donné que le paragraphe 7 de l'article 12B prévoit que les « revenus provenant de services numériques automatisés » n'incluent pas les paiements qui constituent également des « redevances », il est encore nécessaire de déterminer dans quelle mesure le téléchargement de logiciels et d'autres contenus numériques constitue l'utilisation d'un droit d'auteur, auquel cas un paiement pour un tel téléchargement serait couvert par le paragraphe 3 de l'article 12. Dans d'autres cas, comme expliqué dans les commentaires de l'OCDE cités ci-dessous, les paiements effectués en contrepartie du téléchargement de logiciels et d'autres contenus numériques ne seraient pas couverts par l'article 12 mais par l'article 7, 12B ou 13. Sous réserve de ces observations et des commentaires supplémentaires figurant aux paragraphes 14 à 25 ci-dessous, le Comité considère que la partie suivante des Commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui fournit

des explications supplémentaires sur la définition des redevances, est applicable au paragraphe 3 de l'article 12 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

8. Le paragraphe 2 contient une définition du terme « redevances ». Celles-ci proviennent en général des biens ou droits relevant des différentes formes de propriété littéraire et artistique, des éléments de propriété intellectuelle spécifiés dans le texte ainsi que des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. La définition s'applique aux rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit qui est mentionné, que ce droit ait fait ou non l'objet ou soit susceptible ou non de faire l'objet d'un dépôt ou d'une inscription publique. La définition comprend aussi bien les paiements faits en exécution d'un contrat de licence que les indemnités qu'une personne serait obligée de verser pour contrefaçon ou violation du droit.

[...]

8.4 À titre indicatif, certaines explications sont données ci-après afin de délimiter le champ d'application de l'article 12 par rapport à celui d'autres articles de la Convention, en ce qui concerne en particulier [*la location d'équipement et*] la communication d'informations.

[...]

10. Les droits de location pour la concession de films cinématographiques sont également traités comme des redevances, que ces films soient projetés dans des salles de spectacles ou à la télévision. Toutefois, il peut être convenu par voie de négociations bilatérales que les droits de location pour la concession de films cinématographiques seront traités comme des bénéfices d'entreprise et soumis, par conséquent, aux dispositions des articles 7 et 9 [*ou 12B*].

[...]

11. En qualifiant de redevances les rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, le paragraphe 2 fait référence à la notion de savoir-faire (know-how). Certains groupements et

auteurs spécialisés ont formulé diverses définitions du savoir-faire. L'expression « rémunérations [...] pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique » est utilisée dans le contexte du transfert de certaines informations n'ayant pas fait l'objet d'un brevet et qui ne relèvent généralement pas d'autres catégories de droits de propriété intellectuelle. Elle renvoie en principe à des informations non révélées au public de nature industrielle, commerciale ou scientifique ayant trait à une expérience acquise qui trouvent une application pratique dans l'exploitation d'une entreprise et dont la divulgation peut générer un avantage économique. Parce que la définition fait référence à des informations ayant trait à une expérience acquise, l'article ne s'applique pas à la rémunération d'informations nouvelles obtenues du fait de la fourniture de services rendus à la demande de la personne l'ayant versée. *[Certains membres du Comité sont toutefois d'avis qu'il n'y a pas lieu de limiter la portée de l'information de nature industrielle, commerciale ou scientifique à l'information ayant trait à une expérience antérieure].*

11.1 Dans le contrat de savoir-faire, l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte. Il est admis que le cédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées au concessionnaire et n'en garantit pas le résultat.

11.2 Ce contrat diffère donc de ceux qui comportent des prestations de services, où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un ouvrage pour l'autre partie. Les rémunérations versées à ce titre relèvent généralement de l'article 7, 12A ou 14].

11.3 La nécessité de distinguer ces deux types de paiements, à savoir les paiements pour la fourniture de savoir-faire et les paiements pour la fourniture de services, pose parfois des difficultés pratiques. Les critères suivants sont utiles pour établir cette distinction :

- Les contrats pour la fourniture de savoir-faire concernent des informations du type mentionné au paragraphe 11 *[des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité ci-dessus]* qui existent déjà, ou concernent la fourniture de ces informations après leur développement ou leur création, et incluent des dispositions relatives à la confidentialité de ces informations.

- Dans le cas de contrats pour la fourniture de services, le fournisseur s'engage à assurer des services pouvant exiger l'utilisation par ce fournisseur d'un savoir, d'une compétence et d'une expertise spécifiques mais non le transfert à l'autre partie de ce savoir, de cette compétence et de cette expertise spécifiques.
- Dans la plupart des cas impliquant la fourniture de savoir-faire, aux termes du contrat le fournisseur n'a en général guère d'autre travail à accomplir que de fournir des informations existantes ou de reproduire des documents existants. En revanche, un contrat de services suppose, dans la majorité des cas, que le fournisseur engage des dépenses beaucoup plus élevées pour s'acquitter de ses obligations contractuelles. À titre d'exemple, suivant la nature des services à rendre, le fournisseur peut encourir des dépenses pour les salaires des employés affectés à la recherche, à la conception, aux essais, aux dessins et à d'autres activités connexes, ou pour la rémunération de sous-traitants chargés d'assurer des services similaires.

11.4 Les exemples suivants décrivent des paiements qui ne doivent donc pas être attribués à la fourniture de savoir-faire, mais à la fourniture de services :

- rémunérations obtenues pour des services après-vente,
- rémunérations obtenues pour des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur,
- rémunérations pour une pure assistance technique,
- rémunérations obtenues pour une liste de clients potentiels lorsque ladite liste est établie spécialement à l'intention de la personne ayant versé les rémunérations à partir d'informations accessibles à tous (les rémunérations versées pour une liste confidentielle de clients auxquels le bénéficiaire a fourni un produit ou un service particulier sont en revanche assimilées à la rémunération d'un savoir-faire dans la mesure où elles ont trait à une expérience commerciale acquise par le bénéficiaire dans le cadre de ses relations avec lesdits clients),
- rémunérations pour des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable, et
- rémunérations pour des conseils fournis par voie électronique, pour des échanges électroniques avec des techniciens ou pour l'accès, via des réseaux informatiques, à une base de données de dépannage comme une base de données qui donne aux utilisateurs de logiciels des renseignements non confidentiels

en réponse à des questions fréquemment posées ou à des problèmes communs qui se posent fréquemment.

11.5 Dans le cas particulier d'un contrat prévoyant la communication, par le fournisseur, d'informations concernant le programme informatique, en règle générale, on considérera que le paiement est effectué en rémunération de la fourniture de ces informations de sorte qu'elle constitue une fourniture de savoir-faire lorsqu'elle est effectuée pour acquérir des informations constituant des idées et des principes à la base du programme, comme une démarche logique, des algorithmes ou des langages ou techniques de programmation, dès lors que ces informations sont fournies à la condition que le client ne les diffuse pas sans autorisation et qu'elles sont soumises à toute mesure de protection du secret commercial éventuellement disponible.

11.6 Dans la pratique des affaires, on rencontre des contrats qui portent à la fois sur un savoir-faire et sur des prestations d'assistance technique. Un exemple, parmi d'autres, de contrats de cette espèce est le contrat de franchise, par lequel le franchiseur communique au franchisé ses connaissances et expériences et lui fournit en plus une assistance technique variée, doublée dans certains cas d'aides financières et de livraisons de marchandises. Dans l'hypothèse d'un contrat mixte, il convient en principe de décomposer, à l'aide des indications contenues dans le contrat ou par une ventilation raisonnable, le montant total de la rémunération stipulée en fonction des diverses prestations auxquelles elle s'applique, et de soumettre chacune des parties de la rémunération ainsi déterminée au régime fiscal qui lui est propre. Lorsque, toutefois, l'une des prestations convenues constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres prestations y prévues n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, le traitement applicable à la prestation principale devrait en général s'appliquer au montant total de la rémunération.

12. La question de savoir si des versements concernant des logiciels doivent être classés comme des redevances soulève des difficultés mais constitue un sujet très important compte tenu du développement rapide de la technologie informatique au cours des dernières années et de l'ampleur des transferts technologiques internationaux dans ce domaine. En 1992, les Commentaires *[de l'OCDE]* ont été amendés pour y présenter les principes selon lesquels une telle classification devrait être effectuée. Les paragraphes 12 à 17 *[des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités ci-dessous]* ont été à nouveau modifiés en 2000



pour affiner l'analyse selon laquelle la distinction est faite entre les bénéfices d'entreprise et les redevances dans le cadre des transactions portant sur des logiciels. Dans la plupart des cas, l'analyse révisée n'aboutit pas à un résultat différent.

12.1 Un logiciel est un programme ou une série de programmes contenant des instructions destinées à un ordinateur pour les fins soit du fonctionnement opérationnel de l'ordinateur lui-même (système d'exploitation) soit de l'accomplissement d'autres tâches (logiciel d'application). Il peut être transféré sous diverses formes, par exemple par écrit ou électroniquement, sur une bande ou un disque magnétique, ou encore sur un disque laser ou un CD-ROM. Il peut être standardisé pour une large gamme d'applications ou personnalisé pour des utilisateurs individuels. Il peut être transféré comme partie intégrante du matériel informatique ou sous une forme indépendante pouvant être utilisée par des machines très diverses.

12.2 Le caractère des paiements reçus dans le cadre de transactions faisant intervenir le transfert de logiciels dépend de la nature des droits que le bénéficiaire acquiert dans le cadre de l'accord particulier concernant l'utilisation et l'exploitation du programme. Les droits portant sur un programme informatique constituent une forme de propriété intellectuelle. Une étude des pratiques suivies par les pays membres de l'OCDE a révélé que tous ces pays sauf un protègent ces droits explicitement ou implicitement par le biais de leur législation en matière de droits d'auteur. Bien que le terme « logiciel » soit communément utilisé pour désigner à la fois le programme — sur lesquels les droits de propriété intellectuelle (droits d'auteur) subsistent — et le support sur lequel ce programme est incorporé, les législations de la plupart des pays membres de l'OCDE en matière de droits d'auteur reconnaissent la distinction entre les droits d'auteur sur le programme et le logiciel qui comporte une copie du programme faisant l'objet de ces droits d'auteur. Le transfert de droits concernant les logiciels se fait sous diverses formes allant d'une disposition de tous les droits d'auteur sur un programme à la vente d'un produit dont l'utilisation est sujette à un certain nombre de restrictions. La contrepartie du transfert peut aussi prendre différentes formes. Ces facteurs peuvent rendre difficile la distinction entre les versements concernant les logiciels qui constituent véritablement des redevances et d'autres types de versements. La difficulté de faire cette distinction est aggravée par la facilité de reproduction des logiciels et par le fait que l'acquisition d'un logiciel implique souvent pour l'acquéreur la nécessité d'en faire une copie afin de rendre son exploitation possible.

13. Les droits du bénéficiaire du transfert représentent dans la plupart des cas une partie ou la totalité des droits d'auteur correspondants (voir les paragraphes 13.1 et 15 [*des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités ci-dessous*]) ou ils peuvent représenter (ou être équivalents à) des droits partiels ou intégraux portant sur une copie du programme (la « copie du programme »), que cette copie soit ou non matérialisée sur un support ou fournie sous forme électronique (voir les paragraphes 14 à 14.2 [*des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités ci-dessous*]). Dans des cas rares, la transaction peut correspondre à un transfert de know-how ou d'une formule secrète (paragraphe 14.3 [*des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité ci-dessous*]).

13.1 Les paiements effectués pour l'acquisition d'une partie des droits d'auteur (sans que l'auteur du transfert aliène intégralement ses droits d'auteur) constituent une redevance lorsque le paiement est effectué en échange du droit d'utiliser le programme d'une manière qui serait, en l'absence de cette licence, une violation de la législation relative aux droits d'auteur. On peut citer comme exemples de tels accords des autorisations de reproduire et de distribuer dans le public des logiciels contenant le programme qui fait l'objet des droits d'auteur ou de modifier et de diffuser le programme dans le public. Dans ces circonstances, les paiements sont effectués en échange du droit d'utiliser les droits d'auteur sur le programme (c'est-à-dire exploiter les droits qui autrement appartiendraient au seul titulaire des droits d'auteur). Cependant, lorsqu'un versement concernant un logiciel peut véritablement être considéré comme une redevance, l'application des dispositions de l'article concernant les droits d'auteur peut présenter des difficultés étant bien entendu que l'application du paragraphe 2 exige que le logiciel soit qualifié d'œuvre littéraire, artistique ou scientifique. Aucune de ces catégories ne semble pleinement satisfaisante. La législation de nombreux pays en matière de droits d'auteur traite de ce problème en assimilant expressément les logiciels à une œuvre littéraire ou scientifique. Pour d'autres pays, l'assimilation à une œuvre scientifique paraît la plus réaliste. L'impossibilité, pour un pays, de rattacher les logiciels à l'une ou l'autre de ces catégories pourrait justifier l'adoption, dans le cadre de négociations bilatérales, d'une version modifiée du paragraphe 2 qui supprimerait toute indication quant à la nature des droits d'auteur concernés ou, alternativement, qui ferait expressément mention des logiciels.

14. Dans d'autres types de transactions, les droits d'auteur acquis se limitent à ceux qui sont nécessaires pour permettre à l'utilisateur d'utiliser le programme, par exemple lorsque le bénéficiaire du transfert se voit accorder des droits limités de reproduction du programme. Ce serait le cas général pour les transactions en vue de l'acquisition d'une copie de programme. Les droits transférés dans ces cas sont inhérents à la nature même des programmes informatiques. Ils permettent à l'utilisateur de copier le programme, par exemple sur son disque dur ou à des fins d'archivage. Dans ce contexte, il est important de noter que la protection accordée en matière de programmes informatiques par la législation sur les droits d'auteur peut différer d'un pays à l'autre. Dans certains pays, le fait de copier le programme sur le disque dur ou la mémoire vive d'un ordinateur constituerait, en l'absence d'autorisation, une violation de la législation sur les droits d'auteur. Cependant, les législations de nombreux pays en matière de droits d'auteur accordent automatiquement ce droit au propriétaire du logiciel contenant un programme informatique. Indépendamment de la question de savoir si ce droit est accordé en vertu de la loi ou d'un accord de licence avec le titulaire du droit d'auteur, la copie du programme sur le disque dur ou dans la mémoire vive de l'ordinateur ou encore à des fins d'archivage constitue une opération essentielle dans l'utilisation du programme. Par conséquent, les droits concernant ces actes de copie, lorsqu'ils ne font que permettre l'exploitation effective du programme par l'utilisateur, ne doivent pas être pris en compte dans l'analyse du caractère de la transaction à des fins d'imposition. Les paiements concernant ces types de transactions sont traités comme des revenus commerciaux conformément à l'article 7[, 12B ou 13, selon le cas].

14.1 Il n'y a pas lieu de tenir compte de la méthode utilisée pour transférer le programme informatique. Par exemple, peu importe que le bénéficiaire du transfert acquière un disque informatique contenant une copie du programme ou reçoive directement une copie sur le disque dur de son ordinateur au moyen d'un modem. Il est également sans importance que l'utilisation du logiciel par le bénéficiaire du transfert soit sujette à des restrictions.

14.2 La facilité de reproduction des programmes informatiques a permis l'établissement d'accords de distribution dans lesquels le bénéficiaire du transfert obtient le droit d'effectuer des copies multiples du programme uniquement à des fins d'exploitation dans le cadre de ses propres affaires. Ces accords sont communément qualifiés de « licences de site », de « licences d'entreprise » ou de « licences de réseau ». Bien qu'ils permettent l'établissement de copies multiples du

programme, ces droits sont généralement limités à ce qui est nécessaire pour permettre de faire fonctionner le programme sur les ordinateurs ou le réseau du bénéficiaire de la licence, qui n'autorise pas la reproduction à d'autres fins. Les paiements effectués dans le cadre de ces accords seront traités dans la plupart des cas comme des bénéfices d'entreprise conformément à l'article 7.

14.3 Il existe un autre cas plus rare de transaction comportant le transfert de logiciels informatiques, dans lequel une entreprise de logiciel ou un créateur de programme informatique accepte de fournir des informations concernant les concepts et les principes sur lesquels repose le programme, tels que la logique, les algorithmes ou les langages ou techniques de programmation. Dans ces cas, les paiements peuvent être qualifiés de redevances dans la mesure où ils constituent la contrepartie de l'usage, ou de la concession de l'usage, de formules secrètes ou d'informations concernant une expérience industrielle, commerciale ou scientifique qui ne peut donner lieu à des droits d'auteur distincts. Cela contraste avec le cas le plus fréquent où la copie d'un programme est acquise en vue de son exploitation par l'utilisateur final.

14.4 Les accords conclus entre un détenteur de droits d'auteur sur un logiciel et un intermédiaire chargé de la distribution prévoient souvent que ce dernier a le droit de distribuer des copies du programme sans avoir le droit de reproduire celui-ci. Dans le cadre d'une transaction de cette nature, les droits acquis par rapport aux droits d'auteur sont uniquement les droits nécessaires à l'intermédiaire commercial pour distribuer des copies du logiciel. En pareil cas, la rémunération versée par le distributeur vise uniquement l'acquisition de copies du logiciel et non l'usage d'un droit quelconque d'exploiter les droits d'auteur sur le logiciel. C'est pourquoi, dans le cadre d'une transaction par laquelle un distributeur effectue des versements pour pouvoir acquérir et distribuer des copies d'un logiciel (mais sans acquérir le droit de reproduire ledit logiciel), les droits attachés aux actions entreprises à des fins de distribution du logiciel ne doivent pas être pris en compte lors de l'analyse de la nature de la transaction à des fins fiscales. Les versements effectués dans le cadre de ce type de transaction doivent être traités comme des bénéfices d'entreprise au sens de l'article 7 et ce, indépendamment du fait que les copies distribuées soient fournies sur un support matériel ou par voie électronique (dans la mesure où le distributeur n'a pas le droit de reproduire le logiciel) ou du fait que le logiciel fasse l'objet d'adaptations mineures pour en faciliter l'installation.

15. Lorsque le versement est la contrepartie du transfert de la pleine propriété des droits d'auteur, ce versement ne peut constituer une redevance et les dispositions de l'article ne sauraient s'appliquer en l'espèce. Il peut cependant se présenter des difficultés lorsqu'il y a un transfert de droits qui comprend :

- un droit exclusif d'utilisation du droit d'auteur pendant une certaine durée ou sur un territoire limité ;
- le versement d'une contrepartie additionnelle liée à l'utilisation du logiciel ;
- une contrepartie prenant la forme d'un versement forfaitaire d'une certaine importance.

16. Chaque cas doit être réglé en fonction des faits qui lui sont propres, mais de façon générale, si les versements sont effectués en contrepartie de l'aliénation de droits constituant un bien distinct et spécifique (ce qui est plus probable dans le cas de l'octroi d'une exclusivité à l'intérieur d'une zone géographique que dans le cas de l'octroi d'une exclusivité pour une période déterminée), il est probable que de tels versements constitueront en général des bénéfices d'entreprise visés par l'article 7 ou des gains en capital visés par l'article 13 plutôt qu'une redevance visée par l'article 12. Ceci découle du fait que lorsque la propriété des droits a été aliénée en tout ou en partie, la contrepartie ne peut viser l'utilisation de ces droits. La nature fondamentale de la transaction, qui est celle d'une aliénation, ne peut être modifiée par la forme de la contrepartie, par le paiement échelonné de celle-ci ou, selon la majorité des pays, par le fait que les versements soient liés à une éventualité.

17. Les versements effectués au titre de logiciels peuvent être effectués dans le cadre de contrats mixtes. Ces contrats comprennent par exemple les ventes de matériel avec des logiciels incorporés et les concessions de droits d'usage d'un logiciel assorties de prestations de services. Les méthodes exposées au paragraphe [11.6 des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité ci-dessus] aux fins de régler des problèmes similaires pouvant se poser en ce qui concerne les redevances relatives à des brevets et à du know-how sont également applicables au cas des logiciels. Lorsque cela s'avère nécessaire, il faut donc décomposer le montant total du paiement qui doit être effectué en vertu du contrat sur la base des renseignements contenus dans le contrat ou selon une répartition raisonnable et appliquer le régime fiscal propre à chacune des composantes ainsi déterminées.

17.1 Les principes énoncés ci-dessus en ce qui concerne les paiements au titre de logiciels sont également applicables aux transactions concernant d'autres types de produits numériques tels que des images, des sons ou du texte. Le développement du commerce électronique a multiplié le nombre de ces transactions. Pour déterminer si les versements correspondants constituent ou non des redevances, la principale question à résoudre est celle de la raison essentielle pour laquelle le paiement est effectué.

17.2 Dans certains pays, la législation applicable stipule que les transactions permettant au client de télécharger par voie électronique des produits numériques peuvent faire intervenir un usage du droit d'auteur par le client, par exemple parce que le contrat l'autorise à réaliser une ou plusieurs copies du contenu numérique. Si le paiement constitue essentiellement la rémunération d'autre chose que l'usage ou la concession de l'usage de droits relevant du droit d'auteur (notamment l'acquisition d'autres types de droits, données ou services contractuels) et que l'usage du droit d'auteur se limite aux droits de téléchargement, stockage et exploitation sur l'ordinateur, le réseau ou tout autre dispositif de stockage, d'exécution ou d'affichage du client, cet usage ne doit pas affecter la détermination du type de paiement aux fins de l'application de la définition des « redevances ».

17.3 Tel est le cas des transactions qui permettent au client (lequel peut être une entreprise) de télécharger par voie électronique des produits numériques (tels que logiciels, images, sons ou texte) pour l'utilisation ou la jouissance du client. Dans ces transactions, le paiement est effectué essentiellement pour acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique et ne correspond donc pas à des redevances, mais relève de l'article 7[, 12B ou] 13, selon le cas. Dans la mesure où le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que l'action de copier le produit sur le disque dur ou tout autre support d'archivage du client s'accompagne d'un exercice du droit d'auteur par le client, cette reproduction est simplement le moyen par lequel le signal numérique est saisi et stocké. Cette utilisation du droit d'auteur ne présente pas d'importance pour la classification car il ne correspond pas à ce qui est essentiellement rémunéré par le paiement (c'est-à-dire l'acquisition de données transmises sous la forme d'un signal numérique), qui est le facteur déterminant au regard de la définition des redevances. Il n'y a pas lieu non plus d'assimiler les paiements pour ces transactions à des « redevances » si le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que la création d'une copie est considérée comme l'exercice d'un droit d'auteur par le fournisseur et non par le client.

17.4 En revanche, lorsque le paiement constitue essentiellement la rémunération de l'octroi du droit d'utiliser un droit d'auteur dans un produit numérique qui est téléchargé par voie électronique à cet effet, les transactions correspondantes donnent lieu à des redevances. Tel est le cas, par exemple, d'un éditeur qui paie pour acquérir le droit de reproduire une image soumise à droit d'auteur qu'il télécharge par voie électronique pour la faire figurer sur la couverture d'un livre qu'il est en train de produire. Dans cette transaction, le paiement constitue essentiellement la rémunération de l'acquisition des droits d'exercice du droit d'auteur incorporé au produit numérique, à savoir le droit de reproduire et de diffuser l'image, et non simplement l'acquisition du contenu numérique.

18. Les indications données ci-dessus au sujet des contrats mixtes peuvent aussi s'appliquer dans le cas de certaines représentations artistiques, en particulier d'un concert dirigé par un chef d'orchestre ou d'un récital donné par un musicien. La rémunération correspondant à la prestation musicale, augmentée, le cas échéant, de celle offerte pour la radiodiffusion instantanée semble relever de l'article 17[*, 7, 12A ou 14, selon le cas*]. Lorsqu'en vertu du même contrat ou d'un contrat distinct, la prestation musicale est enregistrée et que l'artiste a accepté, sur la base de ses droits d'auteur concernant l'enregistrement, de recevoir des redevances sur la vente ou sur l'audition publique des disques, la partie de la rémunération reçue qui consiste en de telles redevances relève de l'article 12. Cependant, lorsque le droit d'auteur sur un enregistrement sonore appartient, soit en raison de la loi applicable en matière de droit d'auteur, soit en raison des clauses du contrat, à une personne avec laquelle l'artiste a convenu par contrat de fournir ces services (par exemple, une prestation musicale au cours de l'enregistrement) ou à un tiers, les paiements effectués en vertu d'un tel contrat relèvent des articles 7[*, 12A ou 14, selon le cas*] (par exemple, si la prestation a lieu en dehors de l'État de la source du paiement) ou 17 plutôt qu'en vertu de cet article, même si ces paiements dépendent de la vente des enregistrements.

19. Il est rappelé, d'autre part, que les redevances variables ou fixes pour l'exploitation de gisements, sources ou autres ressources naturelles sont régies par l'article 6 et ne tombent donc pas sous l'application du présent article.

14. Comme expliqué au début du paragraphe 13 ci-dessus, il est nécessaire de tenir compte de l'adjonction de l'article 12B au Modèle de convention fiscale des Nations Unies lorsque l'on consulte les

paragrapes 12 à 17.4 des Commentaires sur l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE de 2017 cités ci-dessus.

15. Par ailleurs, certains membres du Comité sont d'avis que les paiements visés aux paragraphes 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16, 17.2 et 17.3 des commentaires sur l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cités au paragraphe 13 ci-dessus peuvent constituer des redevances. Ce point de vue, avancé initialement à la septième session (octobre 2011) du Comité, a été développé par les membres du Comité dans le cadre de la mise à jour 2021 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. L'avis de ces membres<sup>52</sup> est que les situations décrites aux paragraphes 14 et 14.2 des commentaires de l'OCDE cité devraient donner lieu à des redevances car, contrairement aux conclusions avancées dans ces paragraphes, le fait que la production d'une copie de logiciels informatiques ou d'autres produits numériques constituerait une violation du droit d'auteur si elle était effectuée sans licence d'exploitation signifie qu'un utilisateur utilise un droit d'auteur lorsqu'il utilise le logiciel ou télécharge le produit numérique. À ces fins, ils considèrent qu'il est inapproprié pour les paragraphes 14 et 14.2 des commentaires de l'OCDE de se fonder sur la raison pour laquelle le logiciel est copié ; ils ne croient pas que l'exploitation commerciale d'un droit d'auteur par l'utilisateur soit nécessaire pour qualifier le paiement de redevance. En conséquence, ils estiment que chaque fois que l'utilisation d'une copie d'une œuvre protégée par le droit d'auteur implique l'utilisation du droit d'auteur sur l'œuvre, même s'il s'agit d'une utilisation autorisée par la loi du pays concerné, un paiement pour cette utilisation devrait être considéré comme une redevance. En ce qui concerne le paragraphe 14.4 des commentaires de l'OCDE cité ci-dessus, ils considèrent les paiements en question comme étant de la nature de redevances parce que le droit de distribution est une utilisation d'un droit d'auteur et constitue un droit économique précieux du titulaire du droit d'auteur qui existe indépendamment des autres droits d'auteur, y compris le droit de copie et le droit d'exposition. Dans tous ces cas, ils considèrent qu'il est impraticable de ventiler le paiement effectué en contrepartie de diverses utilisations.

---

52 La décision d'inclure le développement subséquent de cette opinion dans les commentaires a été prise lors de la vingt-deuxième session du Comité tenue en avril 2021.



16. De l'avis d'une large minorité de membres du Comité<sup>53</sup>, l'article 12 devrait permettre l'imposition par l'État de la source même dans les cas où l'utilisateur d'un logiciel n'exploite pas le droit d'auteur sur le logiciel. Selon ces membres, l'article 12 vise à couvrir les paiements pour la location d'un bien, ce qui est plus large que l'utilisation du droit d'auteur. Par exemple, si une société qui est un résident de l'État S utilise, dans le cadre de ses activités, un logiciel de gestion des ressources humaines qui appartient à une société qui est un résident de l'État R, les paiements effectués pour cet usage ne seraient pas couverts par la définition actuelle du terme « redevances » au paragraphe 3 de l'article 12. À leur avis, l'article 12 devrait traiter des circonstances dans lesquelles le propriétaire du logiciel réalise des bénéfices en permettant à une autre personne d'utiliser ce logiciel sans que le propriétaire n'établisse une quelconque présence dans l'État où ce logiciel est utilisé, ou dans l'État de résidence de l'utilisateur, qui satisferait aux exigences de l'article 5 pour l'existence d'un établissement stable. De l'avis de ces membres, une personne qui effectue des paiements pour l'usage ou la concession de l'usage d'un logiciel informatique effectue un paiement pour la location de ce bien incorporel tout comme une personne qui effectue des paiements pour la location d'un équipement industriel, commercial ou scientifique (paiements déjà inclus au paragraphe 3) effectue un paiement pour la location d'un bien corporel. Les États partageant ce point de vue voudront peut-être inclure la phrase suivante à la fin du paragraphe 3 :

Le terme comprend également les paiements de toute nature reçus pour l'usage ou la concession de l'usage d'un logiciel informatique, ou l'acquisition d'une copie d'un logiciel informatique aux fins de son utilisation.

17. La définition des redevances au paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (qui correspond à la définition du paragraphe 3 de l'article 12 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies) a été modifiée en 1992 par la suppression des mots « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » suite au rapport de l'OCDE intitulé *La révision du Modèle de convention* adopté par le Conseil de l'OCDE

---

53 La décision d'inclure cette opinion minoritaire dans les commentaires a été prise lors de la vingt-deuxième session du Comité tenue en avril 2021.

le 23 juillet 1992. Cependant, un certain nombre de pays membres de l'OCDE ont émis des réserves sur ce point.

18. La référence, au paragraphe 3 de l'article 12 du présent Modèle, aux paiements reçus « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » vise les situations où le propriétaire de l'équipement réalise des bénéfices en laissant une autre personne utiliser cet équipement, sans que le propriétaire établisse une quelconque présence dans l'État où l'équipement est utilisé, ou où réside l'utilisateur, qui satisferait aux exigences de l'article 5 concernant l'existence d'un établissement stable. Pour ce type d'entreprise, l'équipement lui-même, lorsqu'il est utilisé par une autre personne, est traité dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies comme ayant une signification similaire à celle d'un établissement stable.

19. Le terme « équipement » n'est pas défini dans ce Modèle. En conséquence, les dispositions du paragraphe 2 de l'article 3 s'appliquent, ce qui signifie que le terme peut avoir des significations différentes selon les États. Cependant, une caractéristique toujours présente est qu'un équipement est utilisé dans l'exécution d'une tâche. C'est un outil utilisé par une entreprise dans le sens où l'usage de cet équipement n'est pas une fin en soi. Ainsi, par exemple, une voiture louée par un touriste ne sera pas considérée comme un « équipement ». Le terme « équipement » ne s'applique pas non plus à la propriété intellectuelle, aux biens immobiliers couverts par l'article 6 ou aux biens couverts par l'article 8. Les équipements industriels, commerciaux ou scientifiques constituent de toute évidence un sous-ensemble des équipements et peuvent inclure, sauf dans le cas d'utilisation par des consommateurs, des navires, avions, voitures et autres véhicules, grues, conteneurs, satellites, pipelines et câbles, etc., cette liste n'étant pas exhaustive.

20. On doit clairement distinguer les redevances versées pour l'usage d'un équipement, qui relèvent de l'article 12, des paiements effectués en contrepartie de la vente d'un équipement, lesquels, selon le cas, relèvent en tout ou en partie des articles 7, 11, 13, 14 ou 21. Certains contrats combinent location et vente de sorte qu'il s'avère parfois difficile d'en déterminer la nature et la substance économique. Dans le cas des contrats de vente à crédit, des contrats de location-vente et d'autres formes de location-financement, il semble clair que l'élément

de vente est primordial, car les parties ont convenu dès le départ que la propriété du bien en question serait transférée de l'une à l'autre, bien que ce transfert soit subordonné au paiement du dernier versement. En conséquence, les acomptes versés par l'acquéreur/preneur ne constituent pas, en principe, des redevances. Toutefois, dans le cas d'un contrat de location simple, l'objet unique, ou du moins principal, du contrat est normalement celui de la location, même si le preneur a la faculté d'acheter l'équipement en question pendant la durée du contrat. L'article 12 s'applique donc normalement aux loyers payés par le preneur, y compris tous les loyers payés jusqu'à la date à laquelle le locataire exerce tout droit d'achat. Les facteurs permettant de distinguer un contrat de location-financement d'un contrat de location simple peuvent inclure, par exemple :

- le contrat de location est de longue durée et non résiliable ;
- la durée du contrat de location couvre vraisemblablement une partie importante (ou la totalité) de la durée de vie économique de l'actif ;
- il n'y a vraisemblablement aucun autre utilisateur pour cet équipement, ou il serait impossible de louer l'équipement à un autre preneur ;
- le preneur se comporte comme le propriétaire de l'équipement ;
- le preneur supporte un risque de valeur résiduelle ou d'utilité positif et/ou négatif par rapport à l'équipement ;
- les loyers pour l'usage de l'équipement sont élevés, notamment au début du contrat, de sorte qu'ils correspondent à une part démesurée du montant requis pour l'acquisition de l'équipement ;
- le montant des loyers excède sensiblement la juste valeur locative actuelle et représente donc plus que la contrepartie d'une simple utilisation du bien ;
- une partie des loyers est expressément désignée comme intérêt ou est par ailleurs facilement identifiable comme l'équivalent d'intérêt.

21. En ce qui concerne les opérateurs de satellites et leurs clients, la classification comme « redevance » d'un paiement effectué par le client à l'opérateur du satellite dépend dans une large mesure des

dispositions contractuelles applicables. Si le propriétaire du satellite loue celui-ci à un tiers qui l'opère, le paiement de loyer constitue une redevance payée pour l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique. Cependant, dans plusieurs cas, le client n'obtient pas la possession physique ou le contrôle du satellite mais utilise plutôt la totalité ou une partie de sa capacité de transmission. Le satellite continue d'être opéré par le bailleur. Certains membres sont d'avis que, dans de tels cas, les rémunérations payées ont le caractère de paiements pour services de transmission auxquels s'applique, selon le cas, l'article 7, 12A ou 12B. D'autres membres sont plutôt d'avis qu'un paiement pour l'utilisation de la capacité de transmission (ou pour le transport ou la capacité de transmission dans le cas de conduites ou de câbles) pourrait être considéré comme un paiement effectué pour la location d'un équipement industriel, commercial ou scientifique.

22. Lorsque l'ancien Groupe d'experts a examiné la partie de la définition du terme « redevances » qui se rapporte aux rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, il a abordé les problèmes rencontrés pour distinguer les redevances d'autres types de revenus qui relèvent d'autres articles de la convention. Un expert d'un pays développé a affirmé que le problème tenait au fait que la définition de « redevances » établissait une distinction imparfaite entre les revenus qui constituaient des redevances stricto sensu et la rémunération du travail intellectuel et de services techniques comme les études de toute nature (ingénierie, recherche géologique, etc.). Cet expert a également mentionné le problème de la distinction entre les redevances qui s'apparentent à des revenus du capital et les rémunérations de services. Étant donné l'ampleur de la définition de l'expression « des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique », certains pays ont tendance à assimiler la fourniture de travail intellectuel et de services techniques à la fourniture d'informations ayant trait à cette expérience et par conséquent à considérer leur rémunération comme imposable au même titre que des redevances.

23. Afin de parer à ces difficultés, cet expert a proposé de restreindre la définition de redevances en excluant de cette définition les rémunérations payées pour des « informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ». Cet expert

a également suggéré d'annexer à la convention un protocole précisant que ces rémunérations devraient être considérées comme des bénéfices d'entreprise auxquels s'appliquerait l'article 7, et que les rémunérations reçues pour des études ou des enquêtes de caractère scientifique ou technique, telles que des études géologiques, ou pour des services de consultant ou de surveillance, devraient être considérées comme des bénéfices d'une entreprise auxquels s'appliqueraient aussi les dispositions de l'article 7. L'effet de ces différentes dispositions serait d'assurer que le pays de la source ne pourrait pas imposer ces rémunérations à moins que l'entreprise n'ait dans ce pays un établissement stable, selon la définition de la convention, et que l'impôt ne serait payable que sur l'élément constituant le revenu net des rémunérations imputables à cet établissement stable.

24. Quelques experts de pays en développement ont interprété l'expression « informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique » comme signifiant des connaissances spécialisées, ayant une valeur intrinsèque, qui se rapportent à des procédés industriels ou commerciaux ou sur des méthodes de gestion, qui sont transmises sous la forme d'instructions, d'avis, d'enseignements ou de formules, de plans ou de modèles et qui permettent d'utiliser ou d'appliquer l'expérience acquise sur un sujet particulier. Ils ont également indiqué que la définition du terme « redevances » pourrait être étendue, par voie de négociations bilatérales, aux gains découlant de l'aliénation de tels droits ou biens lorsque ces gains sont calculés en fonction de la productivité, de l'usage ou de la cession de tels droits ou biens.

25. Par ailleurs, l'ancien Groupe d'experts est convenu que l'expression « droit d'auteur sur une œuvre littéraire » que l'on retrouve dans la définition de redevances pouvaient s'interpréter comme étant applicable aux droits d'auteur portant sur les informations internationales.

#### ***Paragraphe 4***

26. Ce paragraphe reprend, avec des modifications, le paragraphe 3 de l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui stipule que les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas si le bénéficiaire effectif des redevances possède dans le pays de la source un établissement

stable<sup>54</sup> et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement. L'ancien Groupe d'experts a décidé de modifier le paragraphe 3 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE en y introduisant le principe de la force d'attraction restreinte. Outre les redevances auxquelles le paragraphe 1 ne s'applique pas aux termes du paragraphe 3 de l'article de l'OCDE, le paragraphe 4 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies exclut les redevances perçues au titre des activités d'entreprise dont il est fait état à l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 7 (activités d'entreprise de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement stable, ou de nature analogue), même si les activités ne sont pas exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe. Dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, le paragraphe est modifié en outre en ce qu'on y mentionne les dispositions du paragraphe 2 tout comme celles du paragraphe 1.

### *Paragraphe 5*

27. Ce paragraphe, qui dispose que les redevances sont considérées comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est résident de cet État, est une innovation du Modèle de convention fiscale des Nations Unies qui ne figure pas dans l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

28. Comme dans le cas des intérêts, certains membres ont émis l'idée que les pays qui le voudraient puissent remplacer la règle déterminant la source d'une redevance par une clause qui identifierait la source de la redevance comme l'État dans lequel le bien ou le droit donnant lieu à redevance (brevet, etc.) serait utilisé. Lorsque, dans des négociations bilatérales, les deux parties différaient d'opinion quant à la clause à adopter, une solution consisterait à inclure une règle qui, d'une façon générale, admettrait le lieu de résidence du débiteur comme la source de la redevance ; toutefois, dans le cas où le droit ou le bien donnant lieu à la redevance serait utilisé dans l'État ayant adopté la règle du lieu d'utilisation, la redevance serait considérée comme provenant de cet État.

---

54 Ou une base fixe dans le cas du Modèle de convention fiscale des Nations Unies (voir l'article 14).

## *Paragraphe 6*

29. Ce paragraphe reprend le paragraphe 4 de l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE qui se rapportent à ce paragraphe est applicable au paragraphe 6 de l'article 12 du présent Modèle :

22. Ce paragraphe a pour objet de limiter le champ d'application des dispositions concernant l'imposition des redevances dans l'hypothèse où le montant des redevances payées excéderait, en raison de rapports particuliers qui existent entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec des tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif s'ils l'avaient stipulé en toute indépendance. Il prévoit qu'en une telle hypothèse, les dispositions de l'article ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire des redevances demeurera imposable conformément à la législation des deux États contractants et compte tenu des autres dispositions de la Convention. Ce paragraphe autorise uniquement l'ajustement du montant des redevances et non un reclassement des redevances qui aurait pour effet d'en modifier le caractère, par exemple un reclassement en apport de fonds propres. Pour qu'un tel ajustement soit possible aux termes du paragraphe 4 de l'article 12, il serait nécessaire au moins de supprimer la phrase « compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont payées », qui introduit une restriction. Si l'on estime qu'il est nécessaire de clarifier cette intention, on pourrait ajouter après « excède » une expression de type « pour quelque raison que ce soit ».

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

24. D'autre part, la notion de relations spéciales couvre aussi des rapports de parenté et, en général, toute communauté d'intérêts distincte du rapport de droit qui donne lieu au paiement des redevances.

25. En ce qui concerne le régime applicable à la partie excédentaire des redevances, il y aura lieu d'apprécier la nature exacte de cette partie en fonction des circonstances propres à chaque cas d'espèce, en vue de déterminer la catégorie de revenus dans laquelle il conviendra de la ranger pour l'application des dispositions de la législation fiscale des États intéressés et de celles de la Convention. Si deux États contractants éprouvaient des difficultés à déterminer les autres dispositions de la Convention applicables suivant les cas à la partie excédentaire des redevances, rien ne les empêcherait d'apporter à la dernière phrase du paragraphe 4 des précisions supplémentaires, à condition de ne pas en altérer le sens général.

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

30. Lorsque la portée du paragraphe 6 a été débattue au sein de l'ancien Groupe d'experts, certains membres ont fait observer qu'il y avait des mécanismes artificiels par lesquels d'aucuns s'ingéniaient à bénéficier des dispositions de l'article 12, notamment en créant ou en cédant des accords visant l'usage, le droit ou l'information constituant un bien incorporel donnant lieu au paiement de redevances. Il a alors été mentionné que les États contractants peuvent invoquer, pour faire échec à ce type d'arrangements, les règles concernant la primauté du fond sur la forme, le principe de l'abus de droit ou une autre doctrine analogue. L'adjonction subséquente, en 2017, du paragraphe 9 de l'article 29, a offert une autre façon de régler ce problème.

### ***Rémunérations pour services inclus***

31. Comme il est indiqué dans la section A (Considérations générales) des commentaires sur l'article 12A, lorsque l'article 12A a été inclus dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 2017, une minorité des membres du Comité s'est opposée à l'inclusion de l'article. Ces membres ont estimé qu'il serait préférable que les pays qui souhaitent disposer de droits d'imposition plus importants en ce qui concerne les rémunérations pour services techniques incluent dans leurs conventions une version optionnelle de l'article 12 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies qui permettrait aux



États contractants d'imposer les rémunérations pour les services qui sont étroitement liés au transfert de l'utilisation, ou du droit d'utiliser, les biens produisant des redevances. Cette version optionnelle de l'article 12 est présentée et examinée aux paragraphes 33 à 61 ci-dessous.

32. La majorité des membres du Comité ont toutefois estimé que la version optionnelle de l'article 12 n'était pas appropriée pour la plupart des pays en développement en raison de son champ d'application limité et de son application difficile et complexe. La majorité des membres du Comité ont plutôt suggéré que les pays qui souhaitent envisager une solution de rechange à l'article 12A devraient envisager de recourir à la disposition optionnelle qui figure aux paragraphes 26 à 31 des commentaires sur l'article 12A, disposition en vertu de laquelle un État contractant aurait le droit d'imposer tout revenu provenant de services fournis dans cet État et toute rémunération pour tout service payée, à partir de cet État, à des personnes étroitement liées qui résident dans un autre État, indépendamment du fait que ces services soient fournis à l'intérieur ou à l'extérieur de cet État.

*Version optionnelle de l'article 12 couvrant les rémunérations pour services inclus*

33. Les pays qui souhaitent imposer les rémunérations pour services techniques, mais qui sont préoccupés par le champ d'application de l'article 12A, peuvent envisager la version optionnelle suivante de l'article 12. Dans cette version optionnelle, la définition de « redevances », au paragraphe 3 de l'article 12, serait modifiée pour y inclure les « rémunérations pour services inclus » et deux nouveaux paragraphes seraient ajoutés à l'article 12. Le paragraphe 3 de l'article 12 se lirait donc comme suit :

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

expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, ainsi que les rémunérations pour services rendus tel que définis aux paragraphes 4 et 5 du présent article.

34. Les paragraphes 4, 5 et 6 de l'article 12 seraient alors renumérotés respectivement paragraphes 6, 7 et 8 et les nouveaux paragraphes 4 et 5 suivants seraient ajoutés à l'article 12 :

4. Aux fins du présent article, l'expression « rémunérations pour services inclus » désigne les paiements de toute nature effectués à toute personne en contrepartie de la prestation de services techniques ou de conseil (y compris par la fourniture de personnel technique ou autre) si ces services :

- (a) sont accessoires et subsidiaires à l'application ou à la jouissance du droit, du bien ou de l'information pour lesquels un paiement décrit au paragraphe 3 est reçu ; ou
- (b) rendent disponibles des connaissances techniques, de l'expérience, des compétences, du savoir-faire ou des procédés, ou consistent à élaborer et transférer un plan technique ou un dessin technique.

5. Nonobstant les dispositions du paragraphe 4, l'expression « rémunérations pour services inclus » n'inclut pas les paiements effectués :

- (a) pour des services accessoires et subsidiaires, ainsi qu'inextricablement et essentiellement liés, à la vente de biens ;
- (b) pour des services accessoires et subsidiaires à la location de navires, d'aéronefs, de conteneurs ou d'autres équipements utilisés dans le cadre de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international ;
- (c) pour enseigner dans un établissement d'enseignement ou pour l'enseignement offert par un tel établissement ;
- (d) par une personne physique pour des services destinés à l'usage personnel d'une personne physique ;
- (e) à un employé de la personne qui effectue les paiements ou à toute personne physique pour l'exercice d'une profession indépendante tel que définie à l'article 14 (Professions indépendantes).

35. Cette version optionnelle de l'article 12 ne comprend que certains services techniques et services de conseil. Dans ce contexte, l'expression « services techniques » désigne les services nécessitant une expertise dans une technologie et l'expression « services de conseil » désignent les services consultatifs. Les catégories de services techniques et de services de conseil se chevauchent dans une certaine mesure parce qu'un service de conseil pourrait également être un service technique. Cependant, la catégorie des services de conseil comprend également des services consultatifs, qu'une expertise dans une technologie soit nécessaire ou non pour rendre ces services.

36. En vertu du paragraphe 4 de la version optionnelle de l'article 12, les services techniques et de conseil ne sont considérés comme des services inclus que dans la mesure où : (1) selon l'alinéa (a) du paragraphe 4, ils sont accessoires et subsidiaires à l'application ou à la jouissance d'un droit, d'un bien ou d'une information pour lesquels un paiement de redevances est effectué ; ou (2) selon l'alinéa (b) du paragraphe 4, ils rendent disponibles des connaissances techniques, de l'expérience, des compétences, du savoir-faire ou des procédés, ou consistent à élaborer et transférer un plan technique ou un dessin technique. Ainsi, les services de conseil qui ne sont pas de nature technique ne peuvent pas être des services inclus visés à l'alinéa (b) du paragraphe 4.

37. L'alinéa (a) du paragraphe 4 de la version optionnelle de l'article 12 fait référence aux services techniques ou de conseil qui sont accessoires et subsidiaires à l'application ou à la jouissance de tout droit, propriété ou information pour lequel un paiement décrit au paragraphe 3 est reçu. Ainsi, l'alinéa (a) du paragraphe 4 comprend les services techniques et de conseil qui sont accessoires et subsidiaires à l'application ou à la jouissance d'un bien incorporel pour lequel une redevance est perçue en vertu d'une licence ou d'une vente, comme il est mentionné au paragraphe 3, ainsi que les services accessoires et subsidiaires à l'application ou à la jouissance soit d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques pour lesquels une redevance est perçue en vertu d'un bail, comme il est mentionné au paragraphe 3, soit d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique pour lesquelles une redevance est perçue, comme il est aussi mentionné au paragraphe 3.

38. L'alinéa (a) du paragraphe 4 est conforme à l'interprétation de la définition de « redevance » énoncée au paragraphe 11.6 des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 13 ci-dessus. L'inclusion de l'alinéa (a) du paragraphe 4 dans une convention bilatérale est particulièrement avantageuse pour les pays qui craignent de ne se fonder que sur l'interprétation figurant au paragraphe 11.6 des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 13 ci-dessus. Des dispositions identiques ou essentiellement similaires à celles de l'alinéa (a) du paragraphe 4 figurent dans plusieurs conventions fiscales bilatérales existantes conclues par des pays en développement.

39. Pour qu'une rémunération pour services soit considérée comme « accessoire et subsidiaire » à l'application ou à la jouissance d'un droit, d'un bien ou de l'information pour lequel un paiement décrit au paragraphe 3 est reçu, le service doit être lié à l'application ou à la jouissance du droit, de la propriété ou de l'information. En outre, l'objectif prédominant de l'accord en vertu duquel le paiement de la rémunération pour services et de tout autre paiement est effectué doit clairement être l'application ou la jouissance du droit, de la propriété ou de l'information décrit au paragraphe 3. La question de savoir si les services sont liés à l'application ou à la jouissance du droit, de la propriété ou de l'information décrit au paragraphe 3 et si l'objectif prédominant de l'accord est une telle application ou une telle jouissance doit être déterminée en fonction des faits et des circonstances de chaque cas. Les facteurs qui peuvent être pertinents pour une telle détermination (bien qu'ils ne soient pas nécessairement décisifs) comprennent :

- la mesure dans laquelle les services en question facilitent l'application ou la jouissance effective du droit, de la propriété ou de l'information décrit au paragraphe 3 ;
- la mesure dans laquelle ces services sont habituellement fournis dans le cadre normal des accords commerciaux prévoyant le paiement de redevances décrites au paragraphe 3 ;
- si le montant payé pour les services (ou le montant qui serait payé par des parties traitant en toute indépendance) est une partie négligeable des paiements combinés effectués pour les services et le droit, le bien ou l'information décrit au paragraphe 3 ;

- si le paiement effectué pour les services et la redevance décrite au paragraphe 3 sont effectués dans le cadre d'un contrat unique (ou d'un ensemble de contrats connexes) ; et
- si la personne qui fournit les services est la même personne que la personne qui reçoit les redevances décrites au paragraphe 3 ou qui lui est liée (à cette fin, les personnes sont considérées comme liées si leur relation est décrite à l'article 9 (Entreprises associées) ou si la personne qui fournit les services le fait dans le cadre d'un accord global qui inclut le payeur et le bénéficiaire des redevances).

40. Dans la mesure où les services ne sont pas considérés comme accessoires et subsidiaires à l'application ou à la jouissance d'un droit, d'un bien ou de l'information pour lequel une redevance est versée en vertu du paragraphe 3, les rémunérations pour ces services ne sont considérées comme des « rémunérations pour services inclus » que dans la mesure où elles sont décrites à l'alinéa (b) du paragraphe 4 de la version optionnelle de l'article 12.

41. Les paragraphes suivants fournissent des exemples visant à clarifier quels types de services sont destinés à être inclus dans le champ d'application de la définition des « rémunérations pour services inclus » et quels types de services ne sont pas destinés à être inclus dans cette définition. Ces exemples se veulent illustratifs plutôt qu'exhaustifs.

42. *Exemple 1* : Une société manufacturière résidente de l'État R accorde à une société résidente de l'État S le droit d'utiliser des procédés de fabrication dans lesquels cette entreprise manufacturière a des droits exclusifs en vertu de brevets ou d'un autre type de protection accordée par le droit de l'État R au propriétaire d'un procédé. Dans le cadre de l'accord contractuel, le fabricant s'engage à fournir certains services de conseil à la société de l'État S afin d'améliorer l'efficacité de l'utilisation du processus par cette dernière. Par exemple, ces services comprennent la fourniture d'informations et de conseils sur les sources d'approvisionnement des matériaux nécessaires au processus de fabrication et sur l'élaboration de la documentation de vente et de service pour le produit fabriqué. Les paiements pour ces services ne constituent pas une partie importante de la contrepartie totale payable en vertu de l'accord contractuel.

43. Les paiements décrits dans l'exemple 1 sont des rémunérations pour services inclus. Ils sont accessoires et subsidiaires à l'utilisation d'un procédé de fabrication protégé par la loi, tel que prévu au paragraphe 3 de la version optionnelle de l'article 12, car les services sont liés à l'application ou à la jouissance du procédé protégé et l'octroi du droit d'utiliser le procédé est clairement l'objectif prédominant de l'accord. Étant donné que les services sont accessoires et subsidiaires à l'utilisation du procédé de fabrication, les rémunérations pour ces services sont considérées comme des rémunérations pour services inclus en vertu de l'alinéa (a) du paragraphe 4, qu'ils soient ou non couverts par l'alinéa (b) de ce paragraphe. Comme il est expliqué au paragraphe 38 ci-dessus, bien que ce résultat soit conforme à l'interprétation de la définition de « redevances » énoncée au paragraphe 11.6 des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 13 ci-dessus, les pays peuvent prévoir explicitement ce résultat en incluant l'alinéa (a) du paragraphe 4 dans la convention.

44. *Exemple 2* : Une société manufacturière résidente de l'État S fabrique un produit qui doit être fabriqué dans des conditions stériles à l'aide de machines qui doivent être maintenues totalement exemptes de bactéries et autres dépôts nocifs. Une société résidente de l'État R a mis au point un procédé de nettoyage spécial pour éliminer ces contaminants de ce type de machines. La société de l'État R conclut un contrat avec l'entreprise de fabrication de l'État S en vertu duquel la première nettoiera régulièrement les machines de la seconde. Dans le cadre de cet accord, la société de l'État R loue à la société de l'État S un équipement qui permet à la société de l'État S de mesurer le niveau de contaminants sur ses machines afin qu'elle sache quand un nettoyage est nécessaire.

45. Dans l'exemple 2, la fourniture de services de nettoyage par la société de l'État R est liée à la location de l'équipement de surveillance. Cependant, l'objectif prédominant de l'accord est clairement la fourniture de services de nettoyage. Ainsi, bien que les services de nettoyage puissent être considérés comme des services techniques, ils ne sont pas « auxiliaires et subsidiaires » à la location de l'équipement de surveillance. En conséquence, les services de nettoyage ne sont pas des « services inclus » au sens de l'alinéa (a) du paragraphe 4 de la version optionnelle de l'article 12.

46. L'alinéa (b) du paragraphe 4 de la version optionnelle de l'article 12 fait référence aux services techniques ou de conseil qui rendent disponibles au destinataire des connaissances techniques, de l'expérience, des compétences, du savoir-faire ou des procédés, ou qui consistent à élaborer et transférer un plan ou dessin technique à cette personne. Les services décrits à l'alinéa (b) du paragraphe 4 diffèrent des services décrits à l'alinéa (a) du paragraphe 4 de la version optionnelle de l'article 12 en ce sens que tout service qui ne rend pas de la technologie disponible à la personne qui acquiert le service est exclu. D'une manière générale, la technologie sera considérée comme « rendue disponible » à une personne si cette personne est en mesure d'appliquer la technologie par la fourniture de services. Le fait que la fourniture des services puisse nécessiter un apport technique de la part de la personne qui fournit ces services ne signifie pas, en soi, que des connaissances techniques, compétences, etc., sont mises à la disposition de la personne à qui ces services sont fournis. De même, l'utilisation d'un produit qui est le résultat de l'application d'une technologie ne signifie pas, en soi, que cette technologie est mise à la disposition de la personne à qui ces services sont fournis.

47. Les catégories de services qui impliquent généralement soit l'élaboration et le transfert de plans ou dessins techniques, soit la mise à disposition de technologies comme décrit à l'alinéa (b) du paragraphe 4 de la version optionnelle de l'article 12, comprennent :

- les services d'ingénierie (y compris les sous-catégories de la bio-ingénierie et du génie aéronautique, agricole, céramique, chimique, civil, électrique, mécanique, métallurgique et industriel) ;
- les services d'architecture ; et
- le développement de logiciels informatiques.

La façon dont les services sont fournis n'est pas pertinente pour qualifier les paiements de rémunérations pour services inclus.

48. En vertu de l'alinéa (b) du paragraphe 4 de la version optionnelle de l'article 12, les services techniques et de conseil peuvent rendre de la technologie disponible dans divers contextes, activités et industries. Ces services peuvent, par exemple, concerner l'un des domaines suivants :

- les services biotechniques ;
- la transformation des aliments ;
- les services environnementaux et écologiques ;
- la communication par satellite ou par d'autres moyens ;
- les réseaux numériques ;
- la conservation de l'énergie ;
- l'exploration ou l'exploitation de pétrole ou de gaz naturel ;
- les relevés géologiques ;
- les services scientifiques ; et
- la formation technique.

49. *Exemple 3* : Une société manufacturière résidente de l'État R a de l'expérience dans l'utilisation d'un procédé de fabrication de panneaux muraux pour les murs intérieurs de maisons qui est plus durable que les panneaux muraux standard. Une société résidente de l'État S souhaite produire ces panneaux pour son propre usage. Elle loue une usine dans l'État S et conclut un contrat avec la société de l'État R pour l'utilisation du procédé et pour l'envoi d'experts dans l'État S afin de montrer aux ingénieurs employés par la société de l'État S comment produire le panneau mural plus durable. Les experts envoyés par le fabricant de l'État R travaillent avec les employés de l'entreprise de l'État S pendant quelques mois.

50. Conformément aux principes énoncés aux paragraphes 11.1, 11.3 et 11.4 des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 13 ci-dessus, les paiements pour l'utilisation du procédé de fabrication de panneaux muraux dont il est fait état dans l'exemple 3 seraient qualifiés de paiements pour l'acquisition d'un « savoir-faire » et seraient donc imposés comme des redevances, tandis que les paiements effectués par la société de l'État S pour montrer à ses ingénieurs comment produire les panneaux muraux plus durables seraient qualifiés de bénéfices d'entreprise. Toutefois, en vertu de l'alinéa (b) du paragraphe 4 de la version optionnelle de l'article 12, les paiements pour les services des experts fournis par le fabricant de l'État R seraient des rémunérations pour services inclus. Les services sont de nature technique ou de conseil ; ils possèdent des caractéristiques propres à ces deux types de services. Les services rendent disponibles à la société de l'État S des connaissances



techniques, des compétences et des procédés. Les paiements sont donc des rémunérations pour services inclus en vertu de l'alinéa (b) du paragraphe 4 de la version optionnelle de l'article 12.

51. *Exemple 4* : Une société manufacturière résidente de l'État R exploite une usine de fabrication de panneaux muraux en dehors de l'État R. Une société résidente de l'État S conclut un contrat avec la société de l'État R pour produire des panneaux muraux pour la société de l'État S dans cette usine moyennant rémunération. La société de l'État S fournit les matières premières et le fabricant de l'État R fabrique les panneaux muraux dans son usine en utilisant une technologie de pointe.

52. Dans l'exemple 4, les paiements versés au fabricant de l'État R en vertu du contrat ne seraient pas des rémunérations pour services inclus en vertu de la version optionnelle de l'article 12. Bien que la société de l'État R effectue un service technique, aucune connaissance technique, compétence, etc., n'est rendue disponible à la société de l'État S, et il n'y a pas non plus d'élaboration et de transfert d'un plan ou dessin technique. La société de l'État R ne fait qu'exécuter des services de fabrication en sous-traitance pour la société de l'État S.

53. *Exemple 5* : Une société résidente de l'État S possède un logiciel de contrôle des stocks qu'elle utilise dans sa chaîne de points de vente au détail situés sur le territoire de l'État S. Elle étend ses activités de vente en utilisant une équipe d'employés qui voyagent dans les régions rurales pour vendre les marchandises de l'entreprise. L'entreprise souhaite modifier son logiciel pour permettre à ses vendeurs d'accéder aux ordinateurs centraux de l'entreprise pour obtenir des informations sur les produits en inventaire et les dates de livraison possibles. L'entreprise de l'État S conclut un contrat avec une entreprise de programmation informatique de l'État R pour modifier son logiciel à cette fin. Dans le cadre de l'exécution du contrat, l'entreprise de l'État R transfère le logiciel modifié à l'entreprise de l'État S.

54. Selon les principes énoncés au paragraphe 14.3 des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 13 ci-dessus, les paiements dont il est fait état dans l'exemple 5 qui sont effectués par l'entreprise de l'État S pour la modification de logiciels informatiques seraient

qualifiés de bénéfiques d'entreprise. Toutefois, en vertu de l'alinéa (b) du paragraphe 4 de la version optionnelle de l'article 12, les paiements constituent des rémunérations pour services inclus. La société de l'État R fournit un service technique à la société de l'État S et transfère à la société de l'État S le plan technique (c'est-à-dire le programme informatique) qu'elle a élaboré.

55. *Exemple 6* : Une société de fabrication d'huile végétale résidente de l'État S veut produire une huile sans cholestérol à partir d'une plante qui produit de l'huile contenant du cholestérol. Une société résidente de l'État R a mis au point un procédé de raffinage de l'huile qui en extrait le cholestérol. La société de l'État S conclut un contrat avec la société de l'État R pour que les formules d'extraction qu'elle possède et utilise soient modifiées de façon à éliminer le cholestérol ainsi que pour former les employés de la société de l'État S à l'application des nouvelles formules.

56. Selon les principes énoncés aux paragraphes 11.1, 11.3 et 11.4 des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 13 ci-dessus, dans l'exemple 6, les paiements pour la modification de la formule d'extraction du cholestérol ainsi que les paiements pour la formation à l'utilisation des nouvelles formules seraient qualifiés de bénéfiques d'entreprise. Toutefois, en vertu de l'alinéa (b) du paragraphe 4 de la version optionnelle de l'article 12, les deux paiements effectués par la société résidente de l'État S sont des rémunérations pour services inclus. Les services sont techniques et des connaissances techniques sont rendues disponibles à l'entreprise de l'État S grâce à la formation de ses employés à l'application des formules modifiées.

57. *Exemple 7* : Une société résidente de l'État R qui fabrique de l'huile végétale maîtrise la science de la production d'huile sans cholestérol et souhaite commercialiser le produit dans le monde entier. Elle conclut un contrat avec une société de conseil en marketing résidant dans l'État S pour effectuer une simulation informatique du marché mondial de ce type d'huile et la conseiller sur les stratégies de commercialisation.

58. Les paiements dont il est fait état dans l'exemple 7 ne seraient pas des rémunérations pour services inclus en vertu de la version

optionnelle de l'article 12. La société de l'État S fournit un service de conseil à l'entreprise manufacturière de l'État R, ce qui implique l'utilisation de compétences et d'une expertise techniques importantes. Toutefois, elle ne rend pas disponible à la société de l'État R une expérience technique, des connaissances ou des compétences, etc. ; il ne s'agit pas non plus de transférer un plan ou un dessin technique. Dans le cadre de l'exécution du contrat de service, la société de conseil de l'État S fournit des informations commerciales à la société de l'État R. Le fait que le cabinet de conseil ait utilisé des compétences et une expertise techniques pour fournir les services et les informations commerciales à la société de fabrication de l'État R ne signifie pas que les services fournis soient des services techniques au sens de l'alinéa (b) du paragraphe 4 de la version optionnelle de l'article 12.

59. *Exemple 8* : Un hôpital établi dans l'État S achète un appareil à rayons X auprès d'un fabricant résident de l'État R. Dans le cadre du contrat d'achat, le fabricant s'engage à installer la machine, à effectuer une inspection initiale de la machine à l'hôpital, à former le personnel hospitalier à l'utilisation de la machine et à entretenir la machine périodiquement pendant la période de garantie habituelle (2 ans). Dans le cadre d'un contrat de service optionnel acheté par l'hôpital, le fabricant accepte également de fournir certains autres services tout au long de la durée de vie de la machine, y compris des services d'inspection périodique et de réparation, de conseil en matière de développements de la technologie des rayons X, ce qui pourrait améliorer l'efficacité de la machine, et de formation du personnel hospitalier à l'application de ces nouveaux développements. Le coût de l'installation initiale, de l'inspection, de la formation et du service de garantie est relativement faible par rapport au coût de l'appareil à rayons X.

60. Dans l'exemple 8, les services initiaux d'installation, d'inspection et de formation fournis à l'hôpital de l'État S et les services périodiques fournis pendant la période de garantie sont accessoires et subsidiaires, ainsi que inextricablement et essentiellement liés, à la vente de l'appareil à rayons X parce que l'utilité de l'appareil pour l'hôpital dépend de ces services, le fabricant a la responsabilité d'entretenir la machine pendant la période de garantie et le coût des services est un élément relativement mineur du contrat. Par conséquent, en vertu de l'alinéa (a) du paragraphe 5 de la version optionnelle de l'article 12,

les paiements reçus par le fabricant sont exclus de la définition des rémunérations pour services inclus, qu'ils soient ou non couverts par l'alinéa (b) du paragraphe 4. Toutefois, ni les services d'inspection et de réparation fournis après la période de garantie, ni les services de conseil et de formation relatifs aux nouveaux développements ne sont « inextricablement et essentiellement liés » à la vente initiale de l'appareil à rayons X. En l'absence de la version optionnelle de l'article 12, ces paiements constitueraient des bénéfices d'entreprise. Toutefois, en vertu de la version optionnelle de l'article 12, les paiements pour la formation du personnel hospitalier à l'application des nouveaux développements de la technologie des rayons X sont couverts par l'alinéa (b) du paragraphe 4 et sont donc imposables en tant que rémunérations pour services inclus.

*Article 12A*

RÉMUNÉRATIONS POUR SERVICES TECHNIQUES

**A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. L'article 12A a été ajouté au Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 2017 pour permettre à un État contractant d'imposer les rémunérations pour certains services techniques payées à un résident de l'autre État contractant sur une base brute à un taux à négocier par les États contractants. En vertu de cet article, un État contractant peut imposer les rémunérations pour services techniques si celles-ci sont payées par un résident de cet État ou par un non-résident ayant un établissement stable ou une base fixe dans cet État, dans la mesure où la charge de ces rémunérations est supportée par l'établissement stable ou la base fixe ; il n'est pas nécessaire que les services techniques soient fournis dans cet État. Les rémunérations pour services techniques sont définies comme les paiements pour des services de nature technique, de gestion ou de conseil.

2. Avant l'ajout de l'article 12A, les revenus de services fournis par une entreprise d'un État contractant étaient imposables exclusivement dans l'État dans lequel l'entreprise avait sa résidence, à moins que l'entreprise n'exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable dans l'autre État (l'État de la source) ou ne fournisse des services professionnels ou des services de caractère indépendant par l'intermédiaire d'une base fixe située dans l'État de la source. Avec l'évolution rapide des économies modernes, en particulier en ce qui concerne les services transfrontaliers, il est désormais possible pour une entreprise résidente d'un État d'être impliquée de façon importante dans l'économie d'un autre État sans y avoir d'établissement stable ou de base fixe et sans aucune présence physique substantielle dans cet État. En particulier, avec les progrès des moyens de communication et des technologies de l'information, une entreprise d'un État contractant peut fournir des services substantiels à des clients dans l'autre État contractant et donc maintenir une présence économique importante dans cet État sans y avoir d'installation fixe d'affaires et sans y être présente pendant une période substantielle. Le rapport final sur

l'action 1 (Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique)<sup>55</sup> du projet de l'OCDE et du G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) illustre les difficultés rencontrées par les décideurs fiscaux et les administrations fiscales pour faire face aux nouveaux modèles d'affaires rendus possibles par l'économie numérique. Le rapport ne recommandait pas de retenue à la source sur les transactions numériques (qui incluent les services numériques transfrontaliers) ; il n'a pas non plus recommandé un nouveau critère d'assujettissement à l'impôt sous la forme d'un critère de présence économique significative. Toutefois, il a été reconnu que les pays étaient libres d'inclure de telles dispositions dans leurs conventions fiscales parmi d'autres moyens de protection supplémentaire contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

3. Avant l'introduction de l'article 12A, les pays étaient confrontés à des règles d'application plus restrictives lorsque des services techniques transfrontaliers étaient fournis. D'une manière générale, les règles énoncées à l'article 7, ainsi qu'aux articles 5 et 14, du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, limitent la possibilité d'imposer les revenus provenant de ces services, en particulier en l'absence de base fixe ou d'établissement stable dans l'État de la source. Comme indiqué dans les présents commentaires, les pays ont des interprétations différentes de ces règles, ce qui peut rendre leur application difficile pour toutes les parties.

4. En outre, en vertu de l'article 12 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, les rémunérations pour services techniques payées par un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant ne peuvent généralement pas être imposées à titre de redevances par l'État dans lequel le payeur est résident. Toutefois, certains pays estiment que l'expression « informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique » comprend certains services techniques, comme indiqué au paragraphe 5 ci-dessous. L'article 12 permet à un État contractant dans lequel naissent des redevances d'imposer le montant brut des

---

55 OCDE (2015), *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264252141-fr>, consulté le 30 septembre 2021.

paiements de redevances à un taux à négocier entre les États contractants. Les redevances sont définies au paragraphe 3 de l'article 12 comme étant les paiements pour l'usage ou la concession de l'usage de tout droit d'auteur, brevet, marque de fabrique ou de commerce, dessin, modèle, plan, formule ou procédé secret, de tout équipement industriel, commercial ou scientifique, ou pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. En d'autres termes, les redevances sont des paiements pour l'usage ou la concession de l'usage de la propriété intellectuelle ou de l'équipement ou pour le savoir-faire (informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique). Ainsi, les redevances impliquent le transfert de l'usage d'un bien ou du droit d'utiliser ce bien ou le transfert de savoir-faire. En revanche, lorsqu'une entreprise fournit des services à un client, elle ne transfère généralement pas ses biens, son savoir-faire ou son expérience au client ; au lieu de cela, l'entreprise effectue simplement du travail pour le client. Dans le cadre d'un « contrat mixte », une entreprise peut fournir à la fois des services et le droit d'utiliser des biens ou du savoir-faire à un client. Dans de telles situations, conformément au paragraphe 13 des commentaires sur l'article 12 (citant le paragraphe 11.6 des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE), les paiements effectués en vertu du contrat doivent être divisés en paiements pour services et redevances, à moins qu'un de ces éléments ne soit qu'accessoire et largement sans importance. La négociation d'un taux d'imposition applicable aux rémunérations pour services techniques en vertu de l'article 12A qui serait le même que le taux applicable aux redevances en vertu de l'article 12 pourrait contribuer à atténuer les difficultés liées aux contrats mixtes, pourrait être utile pour les pays en développement ayant des ressources administratives limitées et pourrait également réduire les conflits potentiels dans l'application de l'article.

5. En outre, les pays ont des interprétations différentes du sens à donner à l'expression « informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique » au paragraphe 3 de l'article 12 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies (le même libellé figure au paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE). Certains pays sont d'avis que la fourniture de services techniques et de travail intellectuel est

couverte par cette phrase, et que les paiements pour ces services sont donc en général imposables en vertu de l'article 12 (voir les paragraphes 31 à 60 des commentaires sur l'article 12).

6. L'incertitude concernant le traitement des rémunérations pour services techniques et autres services similaires en vertu des dispositions du Modèle de convention fiscale des Nations Unies tel qu'il se lisait avant 2017 n'était pas souhaitable tant pour les contribuables que pour les autorités fiscales. Cela peut également avoir entraîné des différends difficiles, tant pour les contribuables que pour les administrations, consommant des ressources rares et entraînant soit une double imposition, soit une double non-imposition à laquelle il n'a pu être remédié.

7. Les rémunérations pour services techniques peuvent également entraîner l'érosion de la base d'imposition des pays qui ne peuvent imposer ces rémunérations en vertu des dispositions du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Les rémunérations pour services techniques sont généralement déductibles de l'assiette fiscale d'un pays si le payeur est un résident du pays ou un non-résident ayant un établissement stable ou une base fixe dans ce pays. De façon générale, la réduction ou l'érosion de la base d'imposition d'un pays par la déduction de rémunérations pour services techniques n'est pas répréhensible. Si le payeur est une entreprise, ces paiements sont des dépenses légitimes engagées par le payeur dans le but de gagner un revenu et devraient être déductibles (en supposant, bien sûr, que le montant des paiements est raisonnable). Si le pays est en droit d'imposer le prestataire de services non-résident sur les rémunérations pour services techniques que ce dernier a reçu, la réduction de la base d'imposition du pays par les paiements déductibles est compensée par l'impôt prélevé par le pays sur ces rémunérations.

8. Lorsqu'une entreprise d'un État contractant fournit des services techniques à une entreprise associée de l'autre État contractant, il est possible que les paiements soient supérieurs ou inférieurs au prix de pleine concurrence des services. Au sein d'un groupe multinational, les rémunérations pour services techniques peuvent parfois être utilisées pour transférer les bénéfices d'une société rentable du groupe qui réside et opère dans un pays vers une autre société du groupe qui réside dans un pays à faible taux d'imposition. Supposons, par exemple, que la société B, une entreprise résidente du pays B (un pays à faible taux



d'imposition), fournisse des services techniques, de gestion ou de conseil à la société A, une entreprise associée résidente du pays A (un pays à fiscalité élevée). En supposant que la convention fiscale entre le pays A et le pays B contienne des dispositions conformes à celles du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, la société B peut éviter d'avoir un établissement stable dans le pays A en évitant d'y disposer d'une installation fixe d'affaires et d'y fournir des services pendant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois. Ainsi, avant l'adoption de l'article 12A, même si la société B était soumise à l'impôt sur ses revenus provenant des services fournis à la société A en vertu du droit fiscal interne du pays A, les revenus n'auraient pas été imposables par le pays A en raison de la convention fiscale entre le pays A et le pays B. Si, pour une raison quelconque, la société B n'est pas imposable par le pays B sur ce revenu, ou est soumise à un faible taux d'imposition sur ces revenus, l'entreprise multinationale aura effectivement transféré des bénéfices d'un pays à imposition relativement élevée (pays A) vers un pays à imposition relativement faible (pays B).

9. En outre, les rémunérations payées par la société A à la société B pour les services seraient habituellement déductibles par la société A dans le calcul de ses revenus soumis à l'impôt dans le pays A. Cette déduction réduit la base d'imposition du pays A et, avant l'adoption de l'article 12A, le pays A n'aurait pas été en mesure d'imposer les paiements effectués par la société A à la société B pour compenser l'effet de la déduction, comme il est expliqué au paragraphe 8. Toutefois, en vertu de l'article 12A, si les rémunérations pour services techniques sont payées par un résident du pays A, ou par un non-résident du pays A ayant un établissement stable ou une base fixe dans le pays A, le pays A est en droit d'imposer ces rémunérations.

10. L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices illustrés dans l'exemple ci-dessus soulèvent de graves préoccupations tant pour les pays développés que pour les pays en développement. Toutefois, le problème est particulièrement grave du point de vue des pays en développement car ils sont largement importateurs de services techniques et n'ont souvent pas la capacité administrative de contrôler ou de limiter cette érosion de la base d'imposition et ce transfert de bénéfices en utilisant les règles anti-abus de leur droit interne et de leurs conventions fiscales.

11. Avant l'ajout de l'article 12A, l'incapacité des pays à imposer, en raison des dispositions du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, les rémunérations pour services techniques fournis par des prestataires de services non-résidents peut, dans certaines circonstances, avoir conféré à ces prestataires de services un avantage fiscal par rapport aux prestataires de services résidents. Les rémunérations pour services techniques fournis par les fournisseurs résidents sont assujettis à l'impôt national au taux ordinaire applicable aux bénéficiaires des entreprises. En revanche, comme il est indiqué ci-dessus, les prestataires de services non-résidents n'auraient pas été soumis à cet impôt s'ils n'avaient pas eu d'établissement stable ou de base fixe dans ce pays, et ils auraient pu n'être soumis qu'à de faibles impôts (ou pas d'impôt du tout) dans leur pays de résidence.

12. Pour ces diverses raisons, le Comité a identifié les rémunérations pour services techniques comme une question prioritaire devant être traitée dans le cadre de son projet plus large portant sur l'imposition, en vertu des dispositions du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, des revenus provenant de la prestation de services. Après de nombreuses études et débats, compte tenu de tous les arguments en faveur et contre l'élargissement des droits d'imposition en matière de services, le Comité a décidé d'ajouter au Modèle de convention fiscale des Nations Unies un nouvel article ayant pour effet d'élargir les droits d'imposition des États à partir desquels les rémunérations pour services techniques sont payées.

13. La majorité des membres du Comité a rejeté la position selon laquelle un État ne devrait avoir le droit d'imposer les revenus provenant de services qui sont gagnés par un résident de l'autre État contractant que si ces services sont fournis dans le premier État. La majorité des membres a, en particulier, rejeté l'argument selon lequel le fait que le payeur de rémunérations pour services techniques réside dans un État contractant et y réclame la déduction de ces rémunérations contre la base d'imposition de cet État ne constituent pas un lien suffisant avec cet État pour justifier le droit de cet État d'imposer ces rémunérations. De l'avis de ces membres du Comité, l'érosion de la base d'imposition constitue une raison suffisante pour justifier l'imposition des revenus d'emploi en vertu de l'article 15 ainsi que des tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau en vertu de l'article 16. Bien

que l'imposition des revenus d'emploi en vertu de l'article 15 soit limitée à l'exercice de cet emploi dans un pays, l'article 16 permet à un État contractant d'imposer une personne physique résidente de l'autre État contractant sur les tantièmes perçus par la personne en tant qu'administrateur, ou sur la rémunération qu'elle tire en tant que personnel de direction de haut niveau, d'une société résidente du premier État, que les services soient rendus à l'intérieur ou à l'extérieur de cet État. En outre, en vertu des articles 7 et 14, un pays a le droit d'imposer les revenus provenant de l'extérieur du pays en autant que ces revenus soient imputables à un établissement stable ou à une base fixe situé dans ce pays.

14. L'article 12A peut amener certains prestataires de services non-résidents à exiger la majoration du coût des services techniques fournis aux résidents d'un État contractant. Les pays devraient être conscients de cette possibilité de la même manière qu'ils devraient être conscients de la possibilité d'une majoration similaire en ce qui concerne les intérêts et les redevances en vertu des articles 11 et 12 respectivement. La possibilité que les rémunérations pour services techniques puissent être majorés est un facteur à prendre en compte tout comme de nombreux autres facteurs. C'est également un facteur à prendre en compte pour établir le taux d'impôt maximal pouvant être prélevé par un État contractant, en vertu du paragraphe 2 de l'article 12A, sur les rémunérations pour services techniques.

15. L'imposition des rémunérations pour services techniques sur une base brute en vertu de l'article 12A peut entraîner une imposition excessive ou double. Toutefois, la possibilité que les rémunérations pour services techniques puissent faire l'objet d'une imposition excessive ou double est réduite ou éliminée en vertu de l'article 23 (Méthodes pour éliminer les doubles impositions). En outre, la possibilité d'une imposition excessive ou double peut être prise en compte pour établir le taux maximal d'impôt qui peut être prélevé par un État contractant sur les rémunérations pour services techniques en vertu du paragraphe 2 de l'article 12A et, selon le taux négocié, le risque d'imposition excessive peut être complètement éliminé.

16. Malgré l'inclusion de l'article 12A dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, une large minorité des membres du Comité n'était pas d'accord avec les raisons énoncées ci-dessus pour justifier l'article. Fondamentalement, ces membres n'étaient pas d'accord avec

la justification mentionnée au paragraphe 2 ci-dessus selon laquelle les changements rapides dans les économies modernes, en particulier en ce qui concerne les services transfrontaliers, permettent aux prestataires de services non résidents d'être impliqués d'une manière importante dans l'économie d'un autre État sans y avoir de présence physique. Ces membres étaient plutôt d'avis que, dans le cas de paiements pour des services techniques qui ne sont pas fournis dans l'État du payeur, le lien avec cet État n'est pas assez suffisant pour justifier l'imposition de ces paiements par cet État.

17. Selon ces membres du Comité, en règle générale, l'imposition des rémunérations pour services techniques n'est justifiée que lorsque le prestataire de services a un lien suffisant avec l'État payeur, lien qui se présente généralement sous la forme d'un établissement stable ou d'une base fixe. En d'autres termes, pour justifier l'imposition des services techniques dans un État, les services devraient y être fournis dans des circonstances où le niveau de rattachement requis par les articles 5 (Établissement stable), 7 (Bénéfices des entreprises) et 14 (Professions indépendantes) est atteint.

18. L'autre argument avancé en faveur de l'inclusion de l'article 12A est que les paiements pour services sont déductibles et érodent donc la base d'imposition de l'État d'où ils proviennent. Toutefois, de l'avis des membres opposés à l'article 12A, la simple déduction d'un paiement justifié au plan commercial ne saurait être assimilée à une érosion dommageable de la base d'imposition et ne constitue donc pas une raison suffisante pour imposer ce paiement dans l'État d'où il provient.

19. Les membres du Comité qui n'étaient pas d'accord avec l'inclusion de l'article 12A dans les conventions fiscales bilatérales étaient également préoccupés par le fait que l'expression « services techniques », au sens où cette expression est utilisée dans l'article, n'est pas définie de manière adéquate. Ces membres craignaient donc que l'application de l'article n'entraîne une incertitude accrue, un traitement incohérent et de longs différends entre les contribuables et les autorités fiscales.

20. De l'avis des membres du Comité qui n'étaient pas d'accord avec l'inclusion de l'article 12A, un autre problème posé par l'imposition des rémunérations pour services techniques sur une base brute est qu'elle peut conduire à une double imposition. L'imposition d'un

impôt sur une base brute prive le contribuable de la capacité de prendre en compte les dépenses engagées dans le cadre de la prestation des services, dépenses qui seraient déductibles si l'impôt était prélevé sur une base nette. Ainsi, il est possible que les mécanismes d'élimination de la double imposition disponibles dans l'État de résidence ne soient pas suffisants pour tenir compte pleinement de l'impôt que l'autre État prélève sur une base brute.

21. Au plan plus large de la politique économique, les membres qui se sont opposés à l'inclusion de l'article 12A craignaient que, du fait de cet article, les consommateurs de services techniques dans l'État de la source pourraient devoir faire face à des prix plus élevés pour ces services parce que les prestataires de services étrangers pourraient répercuter les coûts de l'impôt supplémentaire sur le consommateur par des moyens tel l'inclusion dans les contrats de clauses dites de « majoration ». En règle générale, une clause de majoration précise le montant net que le fournisseur doit recevoir, transférant ainsi le fardeau de tout impôt retenu à la source sur le consommateur des services. L'utilisation de clauses de majoration pourrait entraîner le transfert de l'impôt vers le consommateur et rendre l'acquisition des services plus coûteux. Cela peut désavantager un prestataire de services étranger sur le plan de la concurrence, ce qui empêche effectivement l'accès à un marché où un tel impôt est retenu à la source et restreint le choix légitime du consommateur entre les fournisseurs de services.

22. Ces membres craignaient également que l'inclusion de l'article 12A n'entraîne une distorsion des échanges, étant donné que l'imposition des biens et des services fonctionnerait sur une base différente. La raison en est que les bénéficiaires d'un exportateur de biens ne sont imposables que dans son État de résidence, alors que, en vertu de l'article 12A, ce qui constitue en fait un droit d'importation serait appliqué aux services techniques.

23. En résumé, ces membres n'ont pas accepté l'analyse présentée aux paragraphes 2 à 15 ci-dessus et ont considéré que tout droit d'imposition élargi sur les rémunérations pour services techniques constituait un déplacement injustifié des droits d'imposition du lieu où les services sont fournis vers le lieu où les services sont consommés. Les pays qui partagent ces préoccupations pourraient souhaiter ne pas inclure l'article 12A dans leurs conventions fiscales bilatérales.

24. Les pays qui souhaitent obtenir des droits d'imposition supplémentaires sur les rémunérations pour services techniques mais qui sont préoccupés par le large champ d'application de l'article 12A, ont la possibilité d'envisager de modifier l'article 12 (Redevances) pour permettre l'imposition de certaines « rémunérations pour services inclus », une approche que l'on retrouve dans un certain nombre de conventions fiscales bilatérales conclues entre pays en développement et pays développés. La raison d'être de cette approche plus restreinte est que, pour justifier l'imposition par l'État d'où proviennent les paiements dans les cas où les services ne sont pas exécutés dans cet État, les rémunérations pour de tels services doivent être directement liées à la jouissance des biens pour lesquels des redevances, au sens de l'article 12, sont payées. Le libellé de cette approche optionnelle plus restreinte figure aux paragraphes 33 et 34 des commentaires sur l'article 12.

25. Une majorité des membres du Comité était toutefois d'avis que l'approche optionnelle mentionnée au paragraphe 24 ne constitue pas une variante de l'article 12A qui soit acceptable pour les pays en développement. Ces membres ont estimé, essentiellement, qu'il n'y avait aucune justification de principe pour limiter l'imposition des rémunérations pour services techniques aux services directement liés aux droits et biens qui génèrent des redevances. En outre, ces membres ont estimé que l'approche optionnelle soutenue par une minorité de membres du Comité contenait de nombreux termes vagues dont le sens était incertain, ce qui pourrait conduire à de nombreux différends sur l'interprétation de cette disposition.

26. Plutôt que d'adopter cette approche, les pays préoccupés par le champ d'application de l'article 12A et l'incertitude associée à la définition des « rémunérations pour services techniques » figurant au paragraphe 3 de l'article 12A, pourraient envisager une version optionnelle de l'article 12A en vertu de laquelle l'article s'appliquerait potentiellement à toutes les rémunérations pour services (services techniques et autres services) fournis dans un État contractant, ainsi qu'aux rémunérations pour les services fournis en dehors de cet État par des personnes étroitement liées, à l'exception des rémunérations explicitement exclues en vertu des alinéas *a*), *b*) et *c*) du paragraphe 3. Selon cette autre approche, les paragraphes 1, 2, 4 et 7 de l'article 12A resteraient inchangés sauf que l'expression « rémunérations pour services

techniques » qui est utilisée dans ces paragraphes serait remplacée par l'expression « rémunérations pour services ». Les paragraphes 3, 5 et 6 seraient toutefois remplacés par les paragraphes suivants :

3. L'expression « rémunérations pour services » employée dans le présent article désigne tout paiement pour services, sauf un paiement effectué :

- (a) à un employé de la personne qui effectue le paiement ;
- (b) pour enseigner dans un établissement d'enseignement ou pour l'enseignement offert par un tel établissement ; ou
- (c) par une personne physique pour des services destinés à l'usage personnel d'une personne physique.

5. Aux fins du présent article, les rémunérations pour services sont réputées provenir d'un État contractant si :

- (a) les services sont exécutés dans cet État ; ou
- (b) le payeur est un résident de cet État et les rémunérations sont payées à une entreprise ou à une personne étroitement liée, à moins que le payeur n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet autre État ou qu'il n'y exerce une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située et que la charge de ces rémunérations soient supportée par cet établissement stable ou cette base fixe ; ou
- (c) le payeur dispose dans cet État d'un établissement stable ou d'une base fixe pour lequel l'obligation de payer ces rémunérations pour services a été contractée, la charge de ces rémunérations est supportée par cet établissement stable ou cette base fixe et ces rémunérations sont payées à une entreprise ou à une personne étroitement liée.

6. Au sens du présent article, une personne est étroitement liée à une entreprise si, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, l'une contrôle l'autre ou toutes deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou entreprises. Dans tous les cas, une personne sera considérée comme étroitement liée à une entreprise si l'une détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des droits ou participations effectifs dans

l'autre (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits ou participations effectifs dans les capitaux propres de la société), ou si une autre personne détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des droits ou participations effectives (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits ou participations effectifs dans les capitaux propres de la société) dans la personne et l'entreprise. Aux fins du présent article, une personne physique est une personne étroitement liée à une autre personne physique si elle est liée à cette autre personne par un lien de sang, de mariage ou d'adoption.

27. Selon cette version optionnelle, un pays serait en droit, en vertu du paragraphe 2 de l'article 12A, de prélever un impôt n'excédant pas le taux maximal convenu sur les rémunérations pour services payées par un résident de ce pays, ou par un non-résident ayant un établissement stable ou une base fixe dans ce pays, à un résident de l'autre État contractant, pour autant que ces rémunérations proviennent du premier pays. Les rémunérations pour services seraient réputées provenir d'un pays conformément au paragraphe 5 si :

1. les services sont exécutés dans ce pays, ou
2. les services sont exécutés en dehors de ce pays par une personne qui est étroitement liée au payeur des rémunérations.

Ainsi, cette version optionnelle éliminerait tout différend sur la question de savoir si les services concernés relèvent de la définition des « rémunérations pour services techniques » figurant au paragraphe 3 de l'article 12A, car elle s'appliquerait à toutes les rémunérations pour services, à l'exception des paiements exclus par les alinéas (a) à (c) du paragraphe 3. En vertu de cette version optionnelle, un État contractant ne pourrait imposer les rémunérations pour services exécutés en dehors de cet État lorsque ces rémunérations seraient payées à des prestataires de services résidents de l'autre État contractant qui ne seraient pas étroitement liés au payeur de ces rémunérations. En revanche, en vertu de l'article 12A, les rémunérations pour services techniques payées à des prestataires de services non étroitement liés résidents de l'autre État contractant pour des services exécutés en dehors du premier État seraient imposables dans le premier État.



Toutefois, en vertu de la version optionnelle, un État contractant pourrait imposer les services exécutés en dehors de cet État si les services étaient exécutés par des personnes étroitement liées au payeur. Dans de nombreux cas, ces services exécutés par des personnes étroitement liées présentent le risque le plus grave d'érosion de la base d'imposition d'un pays. En 2021, le Comité a décidé d'inclure l'article 12B dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies pour traiter de l'imposition des revenus provenant de services numériques automatisés. Étant donné qu'il pourrait y avoir chevauchement entre la version optionnelle décrite dans le présent paragraphe et l'article 12B, les pays devraient examiner attentivement s'il convient d'inclure les deux dans leurs conventions fiscales et, dans l'affirmative, si des modifications sont nécessaires afin d'éviter des chevauchements, en particulier si les restrictions applicables aux droits d'imposition de l'État de la source sont différentes en vertu des articles 12A et 12B.

28. Le paragraphe 6 de la version optionnelle de l'article 12A proposée au paragraphe 26 ci-dessus prévoit des règles permettant de déterminer si une personne est étroitement liée à une entreprise et si une personne physique est étroitement liée à une autre personne physique au sens de cette version optionnelle. La notion de personne étroitement liée doit être distinguée de la notion d'« entreprise associée » qui est utilisée à l'article 9 ; bien que les deux concepts se chevauchent dans une certaine mesure, ils ne sont pas censés être équivalents.

29. Une personne est étroitement liée à une entreprise si, sur la base de tous les faits et circonstances pertinents, l'une a le contrôle de l'autre ou si les deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou entreprises. Cette règle générale couvrirait, par exemple, les situations dans lesquelles une personne ou une entreprise contrôle une entreprise en vertu d'un arrangement spécial qui lui permet d'exercer des droits similaires à ceux qu'elle détiendrait si elle détenait directement ou indirectement plus de 50 pour cent des intérêts bénéficiaires dans l'entreprise. Comme dans la plupart des cas où le pluriel est utilisé, la référence aux « mêmes personnes ou entreprises » à la fin de la première phrase du paragraphe 6 couvre les cas où il n'y a qu'une seule personne ou entreprise visée par cette phrase.

30. La deuxième phrase du paragraphe 6 de la version optionnelle de l'article 12A prévoit que la notion de « personne étroitement liée à

une entreprise » s'applique automatiquement dans certaines circonstances. Une personne est considérée comme étroitement liée à une entreprise si l'une d'elles détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des droits ou participations effectifs dans l'autre ou si un tiers détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des droits ou participations effectifs de la personne et de l'entreprise. Dans le cas d'une société, cette condition est remplie lorsqu'une personne détient directement ou indirectement plus de 50 pour cent des droits de vote et de la valeur de l'ensemble des actions de la société ou des droits ou participations effectifs dans la société.

31. La dernière phrase du paragraphe 6 de la version optionnelle de l'article 12A stipule que les personnes physiques sont étroitement liées si elles sont liées par le sang, le mariage ou l'adoption. Cette règle est nécessaire dans les situations où un particulier paie pour des services (autres que des services pour l'usage personnel d'une personne physique) fournis par une autre personne qui n'exploite pas d'entreprise. À cette fin, les termes « lien de sang », « mariage » et « adoption » tirent leur sens du droit interne du pays qui applique la convention conformément au paragraphe 2 de l'article 3.

32. L'article 12A permet à un État contractant d'imposer les rémunérations pour services techniques sur une base brute. De nombreux pays en développement ont des capacités administratives limitées et ont besoin d'une méthode simple, fiable et efficace pour prélever l'impôt applicable aux revenus des services fournis par des non-résidents. Il est reconnu qu'une retenue à la source imposée sur le montant brut des paiements effectués par les résidents d'un pays, ou par des non-résidents ayant un établissement stable ou une base fixe dans le pays, constitue un moyen efficace de perception de l'impôt prélevé sur les revenus des non-résidents. Une telle méthode d'imposition peut également simplifier le respect des obligations fiscales par les entreprises fournissant des services dans un autre État parce que celles-ci ne sont pas tenues de calculer leurs bénéfices nets ou de produire des déclarations fiscales.

33. L'article 12A ne prévoit aucun seuil d'activité, tel qu'un établissement stable, une base fixe ou une période minimale de présence dans un État contractant, comme condition d'imposition des rémunérations pour services techniques. L'article 12A est sensiblement différent

de l'article 7 et de l'article 14 à cet égard. Toutefois, dans le cas des services techniques, les méthodes modernes de prestation de services permettent aux non-résidents d'exécuter des services importants pour des clients dans un autre pays sans y avoir une présence significative. La majorité des membres du Comité considère que cette capacité de tirer des revenus d'un pays sans y être présent de façon significative, combinée aux préoccupations concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dans le cas de la prestation de services techniques, justifie l'absence de tout seuil d'activité comme condition pour qu'un pays puisse imposer les rémunérations pour services techniques.

34. Lorsque les rémunérations pour services techniques sont visées à la fois à l'article 12A et à l'article 7, le paragraphe 6 de l'article 7 prévoit que les dispositions de l'article 12A prévalent. Toutefois, cette priorité accordée à l'article 12A ne s'applique pas si le bénéficiaire effectif des rémunérations pour services techniques exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable dans l'État contractant d'où proviennent les rémunérations pour services techniques et que ces rémunérations se rattachent effectivement à l'établissement stable ou aux activités d'entreprise visées à l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 7. Dans cette situation, le paragraphe 4 de l'article 12A prévoit que ce sont les dispositions de l'article 7 qui s'appliquent plutôt que celles de l'article 12A.

35. De même, lorsque les rémunérations pour services techniques sont visées à la fois à l'article 12A et à l'article 14, le paragraphe 2 de l'article 12A indique expressément que l'article 12A s'applique nonobstant l'article 14. Toutefois, cette priorité de l'article 12A par rapport à l'article 14 ne s'applique pas si le bénéficiaire effectif des rémunérations exerce une profession indépendante au moyen d'une base fixe située dans l'État contractant d'où proviennent les rémunérations pour services techniques et que ces rémunérations se rattachent effectivement à cette base fixe. Dans cette situation, le paragraphe 4 de l'article 12A prévoit que ce sont les dispositions de l'article 14 qui s'appliquent plutôt que celles de l'article 12A.

36. Il n'y a pas de chevauchement entre l'article 12A et les articles 15, 18 et 19 traitant respectivement des revenus d'emploi, des pensions et des services publics, car la définition des « rémunérations pour services techniques » au paragraphe 3 de l'article 12A exclut expressément

les paiements, y compris les paiements de pension, effectués aux employés. Ainsi, par exemple, les paiements reçus par un salarié d'un employeur résident d'un pays pour un emploi exercé en dehors de ce pays ne seraient pas imposables par ce pays en vertu du paragraphe 2 de l'article 12A, même s'il s'agissait de rémunérations pour services techniques.

37. Étant donné que le paragraphe 2 de l'article 12A s'applique sous réserve des dispositions des articles 8 (Navigation maritime et aérienne internationale), 16 (Tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau) et 17 (Artistes du spectacle et athlètes), l'article 12A ne s'applique pas aux rémunérations pour services techniques auxquelles s'appliquent les dispositions de ces articles. En général, les droits d'imposition d'un pays en vertu de l'article 8, 16 ou 17 sont illimités, tandis que les droits d'imposition prévus au paragraphe 2 de l'article 12A sont limités au pourcentage maximal des rémunérations brutes pour les services techniques stipulé dans ce paragraphe. La relation entre le paragraphe 2 de l'article 12A et les articles 8, 16 et 17 est examinée plus en détail dans les commentaires sur le paragraphe 2.

37.1 Le paragraphe 7 de l'article 12B prévoit que les dispositions de l'article 12B ne s'appliquent pas si les paiements sous-jacents aux revenus provenant de services numériques automatisés sont considérés comme des « rémunérations pour services techniques » en vertu de l'article 12A. En conséquence, l'article 12B ne s'appliquera à aucun montant entrant dans le champ d'application de l'article 12A.

## **B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 12A**

### ***Paragraphe 1***

38. Le paragraphe 1 stipule que les rémunérations pour services techniques qui proviennent d'un État contractant et qui sont payées à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État contractant. Il ne prévoit toutefois pas que ces rémunérations sont exclusivement imposables dans l'État de résidence.

39. Dans la plupart des cas, la personne qui fournit des services techniques est la personne qui reçoit les rémunérations pour ces

services. Si la personne qui reçoit les rémunérations pour services techniques n'est pas la personne qui fournit ces services, la détermination du contribuable approprié est une question de droit interne. Si des rémunérations pour services techniques sont payées à une personne autre que la personne qui fournit les services, l'article 12A s'applique aux rémunérations tant que le bénéficiaire est un résident de l'autre État contractant.

40. L'expression « rémunérations pour services techniques » est définie au paragraphe 3 comme désignant tout « paiement » pour des services de nature technique, de gestion ou de conseil. Le terme « paiement » revêt un sens très large, tout comme le terme connexe « payé » qui est utilisé aux articles 10 et 11. Comme il est indiqué au paragraphe 3 des commentaires sur l'article 10 (citant le paragraphe 7 des commentaires sur l'article 10 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE) et au paragraphe 6 des commentaires sur l'article 11 (citant le paragraphe 5 des commentaires sur l'article 11 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE), la notion de paiement signifie l'exécution de l'obligation de mettre des fonds à la disposition du prestataire de services de la manière requis par le contrat ou les usages.

41. L'article 12A ne traite que des rémunérations pour services techniques provenant d'un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant. Il ne s'applique donc pas aux rémunérations pour services techniques provenant d'un État tiers. Le paragraphe 5 et le paragraphe 6 précisent respectivement dans quelles circonstances les rémunérations pour services techniques sont réputées provenir d'un État contractant et sont réputées ne pas provenir d'un État contractant. En vertu du paragraphe 5, les rémunérations pour services techniques sont réputées provenir d'un État contractant si elles sont payées par un résident de cet État ou si la charge de ces rémunérations est supportée par l'établissement stable ou la base fixe, situé dans cet État, d'une personne résidente d'un autre État. Toutefois, en vertu du paragraphe 6, les rémunérations pour services techniques payées par un résident d'un État contractant sont réputées ne pas provenir de cet État si la charge de ces rémunérations est supportée par un établissement stable ou une base fixe que le résident a dans l'autre État contractant.

## *Paragraphe 2*

42. Le paragraphe 2 pose le principe selon lequel l'État contractant d'où proviennent les rémunérations pour services techniques peut imposer ces paiements conformément aux dispositions de son droit interne. Toutefois, si le bénéficiaire effectif des rémunérations est un résident de l'autre État contractant, le montant de l'impôt prélevé par l'État d'où proviennent les rémunérations pour services techniques ne peut excéder un pourcentage maximal, à établir par voie de négociations bilatérales, du montant brut des paiements.

43. Lorsqu'il est examiné conjointement avec l'article 23 (Méthodes pour éliminer les doubles impositions), le paragraphe 2 établit le droit prioritaire du pays d'où proviennent les rémunérations pour services techniques d'imposer ces paiements conformément à son droit interne (sous réserve du taux maximal d'imposition prévu si le bénéficiaire effectif des rémunérations est un résident de l'autre État contractant). En conséquence, le pays dans lequel réside le bénéficiaire des rémunérations est tenu d'éliminer la double imposition de ces rémunérations. En vertu de l'article 23 A ou 23 B, le pays de résidence est tenu d'accorder un allègement de la double imposition soit en exemptant d'impôt les rémunérations pour services techniques, soit en octroyant un crédit sur l'impôt dû au pays de résidence à l'égard des rémunérations pour services techniques pour tout impôt prélevé sur ces rémunérations par l'autre État contractant conformément à l'article 12A. À cet égard, lorsqu'un pays applique la méthode d'exemption prévue à l'article 23 A, il peut plutôt, en vertu du paragraphe 2 de l'article 23 A, appliquer la méthode du crédit en ce qui concerne les éléments de revenu imposables en vertu des articles 10, 11, 12, 12A ou 12B.

44. La décision de ne pas recommander un taux maximal d'imposition sur les rémunérations pour services techniques est conforme à l'approche suivie aux articles 10, 11 et 12 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies traitant respectivement des dividendes, des intérêts et des redevances. Cette décision peut être justifiée par la pratique actuelle des conventions fiscales. Les taux d'impôt sur les rémunérations pour services techniques adoptés dans les conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement varient considérablement. Le taux maximal de l'impôt sur les

rémunérations pour services techniques doit donc être établi dans le cadre des négociations bilatérales des États contractants.

45. La détermination exacte du taux d'impôt à retenir à la source sur les rémunérations pour services techniques devrait tenir compte de plusieurs facteurs, incluant notamment :

- La possibilité qu'un taux élevé d'impôt retenu à la source puisse amener les fournisseurs de services non-résidents à répercuter le coût de cet impôt sur les clients d'un pays, ce qui signifierait que ce pays augmenterait ses recettes fiscales aux dépens de ses propres résidents plutôt que des fournisseurs de services non-résidents.
- La possibilité qu'un taux d'imposition supérieur à la limite du crédit pour impôt étranger dans le pays de résidence puisse dissuader l'investissement.
- La possibilité que certains prestataires de services non-résidents puissent encourir des coûts élevés pour fournir des services techniques, de sorte qu'un taux élevé d'impôt retenu à la source sur le montant brut des rémunérations puisse entraîner un taux d'imposition effectif excessif sur le revenu net tiré des services.
- L'avantage potentiel d'appliquer le même taux de retenue à la source à la fois aux redevances visées à l'article 12 et aux rémunérations pour services techniques visées à l'article 12A (voir l'exemple 6 aux paragraphes 97 et 98 ci-dessous).
- Le fait qu'une réduction du taux d'impôt retenu à la source a des conséquences sur les recettes et l'échange de devises pour le pays qui impose l'impôt retenu à la source, et
- Les flux relatifs de rémunérations pour services techniques (par exemple, des pays en développement vers les pays développés).

46. Le paragraphe 2 s'applique nonobstant les dispositions de l'article 14. En vertu de l'article 14, les revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale ou autre activité de caractère indépendant par une personne qui est résidente d'un État contractant ne sont imposables par l'autre État contractant que si les services sont exécutés au moyen d'une base fixe dont cette personne dispose habituellement dans cet autre État ou si cette personne séjourne dans cet autre État

pendant 183 jours ou plus au cours d'une période de 12 mois commençant ou se terminant pendant l'année fiscale considérée.

47. En vertu du paragraphe 4, si un résident d'un État contractant exerce une profession libérale ou autre activité de caractère indépendant (constituant la prestation de services techniques) dans l'autre État contractant au moyen d'une base fixe dont il dispose habituellement et s'il reçoit à ce titre des rémunérations pour services techniques au sens du paragraphe 3 de l'article 12A, l'article 14, plutôt que l'article 12A, s'applique aux paiements reçus. Toutefois, si un résident d'un État contractant exerce une profession libérale ou autre activité de caractère indépendant (constituant la prestation de services techniques) dans l'autre État contractant, mais que ces services ne sont pas fournis au moyen d'une base fixe située dans cet autre État, les rémunérations pour ces services sont imposables par cet autre État en vertu du paragraphe 2 de l'article 12A.

48. Les dispositions du paragraphe 2 ont priorité sur celles de l'article 7 en raison du paragraphe 6 de l'article 7. Ainsi, les conditions pour l'imposition des bénéfices d'entreprise prévues par l'article 7 ne s'appliquent pas aux rémunérations pour services techniques visées au paragraphe 2. En vertu du paragraphe 2, les rémunérations pour services techniques sont imposables par un État contractant si ces rémunérations proviennent de cet État, peu importe que l'entreprise fournissant les services ait un établissement stable dans cet État, fournisse des services similaires à ceux fournis par l'intermédiaire de l'établissement stable ou exécute les services techniques dans cet État. Toutefois, en vertu du paragraphe 4, si une entreprise d'un État contractant fournit des services techniques par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'autre État contractant et reçoit à ce titre des rémunérations pour services techniques au sens du paragraphe 3, l'article 7, plutôt que le paragraphe 2 de l'article 12A, s'appliquera à ces paiements.

49. Le paragraphe 2 s'applique expressément sous réserve des dispositions de l'article 8. Certains paiements liés au transport maritime et aérien international et couverts à ce titre par l'article 8 pourraient également relever de la définition des « rémunérations pour services techniques » au paragraphe 3. Cela pourrait être le cas en ce qui concerne les activités auxiliaires qui sont étroitement liées à l'exploitation directe de navires et d'aéronefs en trafic international, comme



il est mentionné au paragraphe 13 des commentaires sur l'article 8 du présent Modèle. Pour éliminer toute incertitude à cet égard, le paragraphe 2 prévoit explicitement que, dans toute situation où l'article 12A et l'article 8 s'appliquent aux mêmes services, les dispositions de l'article 8 prévalent. Ainsi, toute rémunération pour services techniques résultant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international conformément aux dispositions de l'article 8 est imposable exclusivement selon cet article.

50. De même, le paragraphe 2 s'applique sous réserve des dispositions de l'article 16 relatives aux tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau. Par conséquent, lorsque, en vertu de l'article 16, les tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau sont imposables par l'État contractant dans lequel réside la société qui effectue ces paiements, l'article 12A ne peut s'appliquer à ces paiements parce que le paragraphe 2 s'applique expressément sous réserve des dispositions de l'article 16. Les droits d'imposition d'un État contractant stipulés à l'article 16 sont illimités tandis que les droits d'imposition stipulés à l'article 12A sont limités au taux d'impôt maximal convenu au paragraphe 2. Si, toutefois, les paiements ne relèvent pas du champ d'application de l'article 16 (parce que, par exemple, les paiements sont effectués pour des services fournis par la personne physique à un titre autre que celui d'administrateur de société ou de cadre supérieur de la société, tel que des services fournis par un entrepreneur indépendant), l'autre État est en droit d'imposer ces paiements conformément au paragraphe 2.

51. De même, le paragraphe 2 s'applique expressément sous réserve des dispositions de l'article 17 relatives aux activités des artistes du spectacle et des athlètes. Bien qu'il soit peu probable que de telles activités relèvent de la définition de « rémunérations pour services techniques » au paragraphe 3, il importe d'éviter toute incertitude à cet égard. Par conséquent, s'il y a chevauchement entre les dispositions du paragraphe 2 et de l'article 17, l'article 17 prévaut sur l'article 12A. Si, toutefois, un artiste ou un athlète résident d'un État contractant reçoit des rémunérations pour services techniques d'une personne résidente de l'autre État contractant et que ces rémunérations ne relèvent pas du champ d'application de l'article 17 (parce que, par exemple, bien que les rémunérations soient tirées d'activités personnelles exercées en tant qu'artiste du spectacle ou en tant qu'athlète, ces activités sont exercées

en dehors du pays de résidence du payeur), le premier État contractant a le droit d'imposer les rémunérations en vertu du paragraphe 2.

52. La notion de bénéficiaire effectif est incluse au paragraphe 2 pour clarifier le sens de l'expression « payés à un résident » utilisée au paragraphe 1 de l'article. Suite à l'inclusion de cette expression, un État contractant n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les rémunérations pour services techniques uniquement parce que ces rémunérations ont été payées directement à un résident d'un autre État avec lequel le premier État a conclu une convention fiscale.

53. Étant donné que l'expression « bénéficiaire effectif » est incluse au paragraphe 2 pour résoudre les difficultés susceptibles de résulter de l'utilisation de l'expression « payées [...] à un résident » au paragraphe 1, elle est censée être interprétée dans ce contexte et ne pas faire référence à une quelconque signification technique qu'elle aurait pu avoir selon le droit interne d'un pays donné. Par conséquent, l'expression « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisée dans une acception étroite et technique (comme le sens que lui attribue le droit des fiducies de nombreux pays de common law<sup>56</sup>), mais doit être entendue dans son contexte, en particulier à la lumière de l'expression « payés [...] à un résident », et à la lumière de l'objet et du but de la convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

54. La réduction ou l'exonération de l'impôt dû au titre d'un élément de revenu est accordée par un État à un résident de l'autre État contractant afin d'éviter en totalité ou en partie la double imposition qui résulterait de l'imposition concurrente de ce même revenu par l'État de la résidence. Lorsqu'un élément de revenu est payé à un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la convention qu'un État accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le bénéficiaire direct du revenu est un résident de l'autre État

---

56 Par exemple, lorsque les fiduciaires d'une fiducie discrétionnaire ne distribuent pas les rémunérations pour services techniques perçues au cours d'une période donnée, ces fiduciaires, agissant en cette qualité (ou la fiducie si elle est reconnue en tant que contribuable distinct), pourraient être les bénéficiaires effectifs de ces revenus aux fins de l'article 12A même s'ils ne sont pas les bénéficiaires effectifs selon le droit des fiducies applicable.

contractant. Le récipiendaire direct du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence.

55. Il serait également contraire à l'objet et au but de la convention qu'un État accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans la cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE intitulé *Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais*<sup>57</sup> conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

56. Dans ces différents exemples (agent, mandataire, société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur), le récipiendaire direct des rémunérations pour services techniques n'est pas le « bénéficiaire effectif » parce que le droit du récipiendaire d'utiliser les rémunérations pour services techniques et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder les rémunérations reçues à une autre personne. Cette obligation découle habituellement de documents juridiques pertinents, mais peut également exister en raison de faits et de circonstances qui montrent que, fondamentalement, le récipiendaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser les rémunérations pour services techniques et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder les rémunérations reçues à une autre personne. Ce type d'obligation ne couvre pas les obligations contractuelles ou légales qui ne dépendent pas de la réception des rémunérations par le récipiendaire direct, comme les obligations

---

57 Reproduit à la page R(6)-1 du volume II de la version 2017 complète du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, disponible à [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete\\_0faf9b6c-fr#page1983](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_0faf9b6c-fr#page1983), consulté le 30 septembre 2021.

qui ne dépendent pas de la réception des rémunérations et que le récipiendaire direct peut avoir en sa qualité de débiteur ou de partie à des transactions financières. Lorsque le récipiendaire de rémunérations pour services techniques a effectivement le droit d'utiliser ces rémunérations et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de ces rémunérations.

57. Le fait que le récipiendaire de rémunérations pour services techniques soit considéré comme le bénéficiaire effectif de ces rémunérations ne signifie pas que la limite de l'impôt prévue au paragraphe 2 doit être automatiquement appliquée. Cette limite n'est pas applicable dans les cas d'abus du paragraphe 2. Comme il est expliqué dans la section intitulée *Utilisation inappropriée des conventions fiscales* dans les commentaires sur l'article 1, il y a plusieurs façons de contrecarrer les montages utilisant des sociétés relais et, plus généralement, le chalandage fiscal. Cela peut se faire en ayant recours aux règles anti-abus spécifiques du droit interne ou des conventions fiscales, aux règles générales anti-abus du droit interne ou des conventions fiscales, aux doctrines judiciaires telles l'approche de la primauté du fond sur la forme et celle de la substance économique, et aux principes d'interprétation applicables aux dispositions des conventions fiscales. Bien que le concept de « bénéficiaire effectif » règle certaines formes d'évasion fiscale (notamment celles qui impliquent l'interposition d'un récipiendaire tenu de céder les rémunérations pour services techniques à une tierce personne), il ne couvre pas d'autres cas de chalandage fiscal et ne doit donc pas être considéré comme limitant d'une quelconque façon l'application d'autres approches pour résoudre ces cas.

58. Les explications ci-dessus concernant la signification de l'expression « bénéficiaire effectif » montrent bien qu'il convient d'opérer une distinction entre le sens qui lui est donné dans le contexte de cet article et le sens différent qui lui a été donné dans le cadre d'autres instruments<sup>58</sup> portant sur la détermination des personnes (en général des

---

58 Voir, par exemple, Groupe d'action financière, *Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération—Les Recommandations du GAFI* (OCDE-GAFI, Paris, 2012), qui établissent en détail la norme internationale sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et qui donne la défi-

personnes physiques) qui exercent le contrôle ultime sur des entités ou des actifs. Ce sens différent de l'expression « bénéficiaire effectif » ne peut pas être retenu dans le contexte de la convention. De fait, ce sens, qui fait référence à des personnes physiques, n'est pas compatible avec la formulation explicite de l'alinéa (a) du paragraphe 2 de l'article 10, qui désigne une situation dans laquelle une société est le bénéficiaire effectif d'un dividende. Dans le contexte des articles 10, 11, 12, 12A et 12B, l'expression « bénéficiaire effectif » vise à résoudre les difficultés posées par l'utilisation de l'expression « payés à » par rapport aux dividendes, intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques et revenus provenant de services numériques automatisés plutôt que les difficultés liées à la propriété des droits ou biens au titre desquels les paiements sont effectués. C'est pourquoi il serait inopportun, dans le contexte de ces articles, d'envisager une signification qui renvoie aux personnes physiques qui exercent « en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique »<sup>59</sup>.

---

inition suivante du terme bénéficiaire effectif (page 120) : « L'expression bénéficiaire effectif désigne la ou les personnes physiques qui en dernier lieu possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de laquelle une opération est effectuée. Sont également comprises les personnes qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique. » De même, le rapport de 2001 du Groupe de direction de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise, *Au-delà des apparences : l'utilisation des entités juridiques à des fins illicites* (OCDE, Paris, 2001), donne la définition suivante du concept de bénéficiaire effectif (page 16) :

Dans le présent rapport, on entend par « bénéficiaire effectif » la personne physique qui est l'ultime titulaire de la propriété. Dans certaines situations, il faut, pour détecter le bénéficiaire effectif, lever le voile de toute une série de personnes morales ou physiques intermédiaires pour arriver à la personne physique qui est le véritable bénéficiaire. Dans le cas des sociétés de capitaux, la propriété est détenue par les actionnaires ou par les associés. Dans le cas des sociétés de personnes, elle appartient aux associés et aux commanditaires ou commandités. Lorsqu'il s'agit d'une fiducie ou d'une fondation, la propriété effective renvoie aux bénéficiaires, y compris les constituants ou les fondateurs.

59 Voir la définition du Groupe d'action financière citée dans la note précédente.

59. Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, la limite de l'impôt qui peut être prélevé par un État reste applicable lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un l'autre État contractant ou dans un État tiers est interposé entre le bénéficiaire et le payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant.

60. Le paragraphe ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'État d'où les rémunérations pour services techniques proviennent. Il laisse donc à cet État la faculté d'appliquer sa législation interne et notamment de prélever l'impôt soit par voie de retenue à la source, soit par voie de rôle. Comme dans le cas des autres dispositions du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, les questions de procédure ne sont pas réglées dans le présent article. Chaque État peut appliquer la procédure prévue par son droit interne.

### *Paragraphe 3*

61. Le présent paragraphe précise le sens de l'expression « rémunérations pour services techniques » aux fins de l'article 12A. La définition de « rémunérations pour services techniques » figurant au paragraphe 3 est exhaustive. Cette définition est limitée aux paiements décrits au paragraphe 3 ; les autres paiements pour services ne sont pas inclus dans la définition et ne sont donc pas visés à l'article 12A (voir les exemples aux paragraphes 87 à 103 ci-dessous).

62. L'article 12A ne s'applique qu'aux rémunérations pour services techniques, et non à tous les paiements pour les services. Le paragraphe 3 définit les « rémunérations pour services techniques » comme étant les paiements pour des services de nature technique, de gestion ou de conseil. Compte tenu du sens ordinaire des termes « technique », « gestion », et « conseil », le principe fondamental qui sous-tend la définition des rémunérations pour services techniques est que les services doivent impliquer l'application, par le fournisseur de services, de connaissances, de compétences ou d'une expertise spécialisées pour le compte d'un client ou le transfert de connaissances, de compétences ou d'une expertise au client, autre qu'un transfert d'informations couvertes par la définition des « redevances » figurant au paragraphe 3 de l'article 12. Les services de nature routinière qui n'impliquent pas

l'application de telles connaissances, compétences ou expertise spécialisées ne relèvent pas du champ d'application de l'article 12A.

63. Le sens ordinaire du terme « gestion » implique l'application de connaissances, de compétences ou d'une expertise dans le contrôle ou l'administration de la conduite d'une entreprise ou d'une organisation commerciale. Ainsi, si la gestion de la totalité ou d'une partie significative d'une entreprise est sous-traitée à des personnes autres que les administrateurs, dirigeants ou employés de l'entreprise, les paiements effectués par l'entreprise pour ces services de gestion seraient des rémunérations pour services techniques au sens du paragraphe 3. De même, les paiements versés à un consultant pour des conseils liés à la gestion d'une entreprise (ou des activités d'une entreprise) seraient des rémunérations pour services techniques.

64. Le sens ordinaire du terme « technique » implique l'application de connaissances, de compétences ou d'une expertise spécialisées à l'égard d'un art, d'une science, d'une profession ou d'une activité. Par conséquent, les rémunérations perçues pour des services fournis dans le cadre de l'exercice de professions réglementées telles que le droit, la comptabilité, l'architecture, la médecine, l'ingénierie et la dentisterie seraient des rémunérations pour services techniques au sens du paragraphe 3. Ainsi, si une personne reçoit d'un résident d'un État contractant des paiements pour l'exercice d'une profession indépendante visés au paragraphe 2 de l'article 14, ces paiements seraient des rémunérations pour services techniques. Si les paiements proviennent de cet État contractant parce qu'ils sont effectués par un résident de cet État ou parce que la charge de ces paiements est supportée par un établissement stable ou une base fixe dans cet État, les paiements seraient imposables dans cet État conformément au paragraphe 2 indépendamment du fait que les services ne sont pas exécutés dans cet État au moyen d'une base fixe.

65. Les services techniques ne se limitent pas à l'exercice de professions indépendantes mentionnées au paragraphe 2 de l'article 14. Les services fournis par d'autres professionnels, comme les pharmaciens, et d'autres personnes exerçant des activités indépendantes, comme les scientifiques, les universitaires, etc., peuvent également constituer des services techniques si ces services impliquent la fourniture de connaissances, de compétences ou d'une expertise spécialisées.

66. Le sens ordinaire du terme « conseil » implique la fourniture de conseils ou de services de nature spécialisée. Les professionnels fournissent habituellement des conseils ou des services qui correspondent au sens général de l'expression « services de conseil » bien que, comme il est indiqué aux paragraphes 63 et 64 ci-dessus, ces services puissent également constituer des services de gestion ou des services techniques.

67. Les termes « gestion », « technique » et « conseil » n'ont pas de signification précise et peuvent se chevaucher. Ainsi, par exemple, les services de nature technique peuvent également être des services de conseil et les services de gestion peuvent également être considérés comme des services de conseil.

68. La définition de « rémunérations pour services techniques » ne renvoie pas au droit interne d'un État contractant. L'absence de tout renvoi au droit interne se justifie par les raisons suivantes :

- (a) la définition couvre généralement la plupart des types de services qui sont considérés comme des services techniques en vertu du droit interne des pays qui imposent les rémunérations pour ces services ;
- (b) un tel renvoi introduirait un élément important d'incertitude ;
- (c) s'il en était autrement, les modifications futures qui pourraient être apportées à la législation interne d'un pays en ce qui concerne l'imposition des rémunérations pour services techniques pourraient avoir un effet sur l'application de la convention ; et
- (d) dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, il convient d'éviter autant que possible de faire référence à la législation interne.

Il serait incompatible avec la définition de « rémunérations pour services techniques » que le sens des termes utilisés dans cette définition, en particulier les termes « gestion », « technique » et « conseil », soit déterminé, en vertu du paragraphe 2 de l'article 3, sur la base du droit interne du pays appliquant la convention.

69. L'alinéa (a) du paragraphe 3 stipule qu'au sens de l'article 12A, l'expression « rémunérations pour services techniques » ne comprend pas le paiement de salaires, traitements et autres rémunérations similaires à un employé du payeur. Lorsqu'un tel paiement est effectué par



un employeur résident d'un État contractant à un salarié résident de l'autre État contractant, il est couvert par l'article 15 ou l'article 19 (Fonctions publiques) de la convention. En outre, étant donné que les pensions proviennent d'un emploi antérieur, elles sont exclues du champ d'application de l'article 12A et sont visées par l'article 18 (Pensions et prestations de sécurité sociale), même si cet emploi impliquait la fourniture de services techniques à l'employeur.

70. Le paragraphe 3 prévoit expressément que la définition de « rémunérations pour services techniques » n'inclut pas les paiements pour enseigner dans un établissement d'enseignement ou pour l'enseignement par un établissement d'enseignement. Ainsi, si un établissement d'enseignement établi dans un État contractant paie une personne physique ou une entreprise résidente de l'autre État contractant pour des services d'enseignement qui seraient autrement considérés comme des services techniques, ce paiement est exclu de la définition de « rémunérations pour services techniques » en vertu de l'alinéa (b) du paragraphe 3. En outre, si un établissement d'enseignement établi dans un État contractant reçoit des paiements d'une entreprise de l'autre État contractant pour des services d'enseignement fournis par cet établissement à certains des employés de l'entreprise, les paiements reçus par l'établissement d'enseignement pour ces services d'enseignement (dans la mesure où ils seraient autrement considérés comme des rémunérations pour services techniques) ne seraient pas des rémunérations pour services techniques visées à l'article 12A en raison de l'exclusion spécifique prévue à l'alinéa (b) du paragraphe 3. Il n'existe pas de définition de l'expression « établissement d'enseignement » aux fins de l'alinéa (b) du paragraphe 3. Par conséquent, conformément au paragraphe 2 de l'article 3 de la convention, cette expression a le sens que lui attribue le droit de l'État qui applique la convention. Le sens de cette expression comprendrait généralement les universités, grandes écoles et autres établissements d'enseignement post-secondaire. Les pays dans lesquels l'expression « établissement d'enseignement » a un sens très large ou inhabituel peuvent souhaiter clarifier le sens de cette expression dans leurs conventions fiscales.

71. Certains pays peuvent craindre que l'exclusion prévue à l'alinéa (b) du paragraphe 3 soit excessivement large et incertaine et puisse faire l'objet d'abus. Ces pays peuvent souhaiter omettre complètement cet alinéa ou limiter son champ d'application aux services

d'enseignement fournis dans le cadre d'un programme d'études menant à un diplôme offert par un établissement d'enseignement. Ces pays sont libres de le faire en ajoutant à l'alinéa (b) l'expression « dans le cadre d'un programme d'études menant à un diplôme » ou une expression similaire. Dans ce cas, les paiements reçus par un établissement d'enseignement pour des services d'enseignement de nature technique, de gestion ou de conseil qui ne font pas partie d'un programme d'études menant à un diplôme seraient des rémunérations pour services techniques au sens du paragraphe 3.

72. Selon à l'alinéa (c) du paragraphe 3, la définition de « rémunérations pour services techniques » n'inclut pas les paiements effectués par des personnes physiques pour des services destinés à l'usage personnel de personnes physiques. Ces paiements ne donnent habituellement pas droit à une déduction fiscale et, par conséquent, n'entraînent aucune érosion de la base d'imposition de l'État d'où proviennent ces rémunérations. En outre, si le droit interne prévoyait l'obligation d'effectuer une retenue à la source sur ces paiements effectués par des personnes physiques, cette obligation serait difficile à appliquer et pourrait causer de graves problèmes de conformité aux lois fiscales pour les personnes physiques auxquels des services techniques seraient fournis à distance par des non-résidents.

73. La définition de « rémunérations pour services techniques » figurant au paragraphe 3 n'exclut pas les bénéficiaires tirés du transport maritime et aérien international, les tantièmes et la rémunération du personnel de direction de haut niveau, ainsi que les revenus provenant des activités des artistes du spectacle et des athlètes. Toutefois, puisque le paragraphe 2 s'applique expressément sous réserve des dispositions des articles 8 (Navigation maritime et aérienne internationale), 16 (Tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau) et 17 (Artistes du spectacle et athlètes), ces revenus (même s'ils sont couverts par la définition de « rémunérations pour services techniques ») ne sont pas imposables dans un pays en vertu du paragraphe 2 s'ils sont imposables en vertu de l'article 8, 16 ou 17, selon le cas.

74. Le traitement des remboursements de frais aux fins de la définition de « rémunérations pour services techniques » figurant au paragraphe 3 pose des difficultés particulières. Dans un premier temps, il

est important de faire la distinction entre une indemnité forfaitaire pour frais et le remboursement des frais. Une indemnité forfaitaire pour frais est un montant généralement établi à l'avance pour lequel le bénéficiaire n'est pas tenu de rendre compte ; une indemnité journalière pour les repas et l'hébergement est un exemple typique d'indemnité forfaitaire pour frais. Étant donné que le bénéficiaire d'une indemnité forfaitaire pour frais n'a pas à rendre compte des frais réellement engagés, toute indemnité forfaitaire pour frais reçue par une personne dans le cadre de la fourniture de services techniques fait partie des « rémunérations pour services techniques » au sens du paragraphe 3.

75. Le remboursement des frais est différent d'une indemnité forfaitaire pour frais parce que la personne doit rendre compte des frais réellement engagés, et seuls ces frais sont admissibles au remboursement. La question est de savoir si les paiements reçus en remboursement des frais réellement engagés dans le cadre de la fourniture de services techniques devraient être inclus dans la définition de « rémunérations pour services techniques ».

76. Premièrement, une personne peut être remboursée des frais engagés dans le cadre de la fourniture de services techniques, mais peut ne recevoir aucune rémunération pour ces services. Par exemple, une personne résidente d'un État contractant pourrait être invitée à prendre la parole à une conférence ou à participer à une réunion dans l'autre État contractant et pourrait être remboursée de ses frais de voyage mais ne recevoir aucune rémunération. Il semblerait difficile de justifier l'application d'une retenue à la source à un remboursement de frais effectué dans ces conditions. Toutefois, à moins que les remboursements ne soient explicitement exclus de la définition de « rémunérations pour services techniques », le paragraphe 2 permettrait à l'État d'où proviennent les rémunérations d'imposer une retenue à la source sur le remboursement au taux spécifié dans la convention.

77. Deuxièmement, un prestataire de services non résident peut recevoir une rémunération et, séparément, se voir rembourser tous les frais engagés pour fournir les services. Dans ces circonstances, si les remboursements sont exclus de la définition de « rémunérations pour services techniques », l'impôt prélevé par l'État d'où provient la rémunération sera calculé uniquement sur le montant de la rémunération. Dans ce cas, la rémunération représente la totalité du bénéfice

net que le non-résident tire de l'exécution des services techniques. Toutefois, la limite maximale de l'impôt prévue au paragraphe 2 est fondée sur le montant brut des paiements, et le taux d'impôt retenu à la source spécifié à l'article 12A peut avoir été établi en supposant que la rémunération constitue les recettes brutes du non-résident. En conséquence, si les remboursements sont exclus de la définition de « rémunérations pour services techniques », le taux d'impôt convenu par les États contractants peut s'avérer trop bas. En outre, l'exclusion des remboursements de la définition de « rémunérations pour services techniques » pourrait conduire à des abus. Par exemple, afin de réduire la retenue à la source de l'État de la source, les prestataires de services non-résidents pourraient recevoir des paiements désignés comme remboursements de frais qui sont en fait des rémunérations, ou pourraient être remboursés de frais pour lesquels ils ne seraient normalement pas remboursés. La prévention de ce type d'abus imposerait une charge administrative importante aux autorités fiscales.

78. Troisièmement, un prestataire de services non résident pourrait ne pas être remboursé des frais engagés pour fournir les services. Dans ce cas, le montant du paiement reçu par le fournisseur de services non résident serait supérieur au montant du bénéfice net de ce fournisseur. Le taux d'impôt maximal prévu au paragraphe 2 peut avoir été convenu en supposant que certains frais d'un non-résident seraient remboursés. Dans cette hypothèse, le taux d'impôt maximal qui a été convenu peut excéder le taux qui correspondrait approximativement à un impôt sur le bénéfice net. Par conséquent, si les remboursements sont exclus de la définition de « rémunérations pour services techniques », le taux établi dans la convention pourrait être trop élevé pour un fournisseur de services non résident qui ne reçoit aucun remboursement pour ses frais.

79. Les questions examinées aux paragraphes 77 et 78 ci-dessus sont illustrées par l'exemple inclus au paragraphe 80 ci-dessous, qui montre que l'effet d'un impôt retenu à la source sur le montant brut des rémunérations pour services techniques dépend, en partie, de la question de savoir si les paiements au titre du remboursement de frais sont soumis à une retenue à la source et de la mesure dans laquelle les prestataires de services sont remboursés de leurs frais.

80. Exemple : X, résident du pays A, est un consultant en gestion qui fournit des conseils aux entreprises concernant les meilleures

pratiques en matière de gouvernance d'entreprise. X conclut un contrat pour fournir des services à BCo, une société qui réside dans le pays B et dont les actions sont cotées en bourse, durant une période de 60 jours moyennant une rémunération de 5 000 par jour plus le remboursement des frais raisonnables engagés pour fournir les services. En vertu de ce contrat, X reçoit de BCo des rémunérations totales de 300 000 et un paiement de 250 000 en remboursement des frais engagés. Dans ce cas, le bénéfice net réalisé par X à l'égard des services fournis à BCo est donc de 300 000. Supposons que le pays A et le pays B ont conclu une convention fiscale qui inclut des dispositions identiques à celles de l'article 12A du Modèle de convention fiscale des Nations Unies autorisant le prélèvement d'un impôt sur les rémunérations pour services techniques à un taux maximal de 5 pour cent. Dans cet exemple, dans l'hypothèse où le paiement en remboursement des frais engagés par X ne serait pas considéré comme faisant partie des rémunérations pour services techniques, le pays B serait en droit d'imposer un impôt de 15 000 sur les rémunérations reçues par X, ce qui représente un taux d'imposition relativement faible de 5 pour cent sur le bénéfice net de X. Cependant, dans l'hypothèse où le paiement en remboursement des frais engagés par X serait soumis à une retenue à la source en vertu de l'article 12A, le pays B serait en droit de prélever un impôt de 27 500, ce qui représente un taux d'imposition de plus de 9 pour cent sur le bénéfice net de X. Enfin, si X ne recevait aucun remboursement pour ses frais, l'impôt du pays B serait de 15 000, ce qui représenterait un taux d'imposition de 30 pour cent sur le bénéfice net de X, que les paiements de remboursement de dépenses soient soumis ou non à une retenue à la source en vertu de l'article 12A à titre de rémunérations pour services techniques.

81. Il semble extrêmement difficile de prédire dans quelle mesure, en moyenne, les fournisseurs de services non résidents sont remboursés de leurs frais. Par conséquent, toute règle unique pour le traitement des remboursements fonctionnera de manière incorrecte dans certaines situations. D'une part, si les remboursements sont exclus de la définition de « rémunérations pour services techniques », le taux convenu dans la convention fiscale pourrait s'avérer trop bas lorsque la plupart ou la totalité des frais engagés par un non-résident sont remboursés, mais trop élevé lorsqu'aucun de ces frais n'est remboursé. En outre, les contribuables pourraient essayer de déguiser une partie de leurs frais en remboursements de dépenses et il pourrait être difficile

pour les autorités fiscales de détecter de tels abus. D'autre part, si les remboursements ne sont pas exclus, le taux convenu dans la convention pourrait s'avérer trop élevé lorsque les frais engagés par un non-résident sont remboursés, mais trop faible lorsque ces frais ne sont pas remboursés.

82. En raison des difficultés décrites aux paragraphes précédents, la solution qui a été adoptée est d'omettre toute référence au remboursement des frais dans la définition de « rémunérations pour services techniques » au paragraphe 3 de l'article 12A. Toutefois, les pays sont encouragés à traiter le problème dans leur législation interne et à en tenir compte lorsqu'ils établissent le taux d'impôt maximal applicable en vertu du paragraphe 2 de l'article 12A.

83. Bien que le paragraphe 3 définisse l'expression « rémunérations pour services techniques », il ne fournit pas de définition de l'expression « services ». Il en est de même des autres articles du Modèle de convention fiscale des Nations Unies traitant de divers types de services, lesquels ne contiennent aucune définition de ce terme « services ». Ainsi, ni l'article 14, qui traite des professions libérales et autres activités de caractère indépendant, ni l'article 19, qui traite des services rendus au gouvernement d'un État contractant, ne donnent de définition de l'expression « services ». De même, l'Accord général sur le commerce des services ne contient aucune définition de l'expression « services ».

84. Bien que le terme « services » qui est utilisé dans l'expression « rémunérations pour services techniques » ne soit pas défini dans le contexte de l'article 12A, ce terme devrait être interprété au sens large conformément à son usage ordinaire de façon à inclure généralement les activités exercées par une personne au profit d'une autre personne en contrepartie d'une rémunération. Ces activités peuvent être exercées de diverses manières et la manière dont ces services sont fournis ne modifie pas leur caractère aux fins de l'article 12A dans la mesure où ces services relèvent de la définition de « rémunérations pour services techniques » figurant au paragraphe 3.

85. Il est souvent nécessaire de faire la distinction entre les rémunérations pour services, y compris les rémunérations pour services techniques, et les redevances afin de déterminer si l'article 12 ou un

autre article de la convention (soit l'article 12A dans le cas des « rémunérations pour services techniques ») est applicable. En principe, la distinction entre les rémunérations pour services et les redevances est claire. En vertu du paragraphe 3 de l'article 12, les redevances sont des paiements pour l'usage, ou la concession de l'usage, de certains types de biens ou pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique (ce que l'on appelle le savoir-faire). En revanche, l'exécution des services n'implique aucun transfert de l'usage, ou la concession de l'usage, d'un bien. Toutefois, dans la pratique, il est souvent difficile de faire la distinction entre les redevances et les rémunérations pour les services, y compris les services techniques, en particulier en ce qui concerne les contrats dits mixtes. Des indications concernant la distinction entre les rémunérations pour services et les redevances sont fournies au paragraphe 13 des commentaires sur l'article 12 du présent Modèle, qui cite les paragraphes 11.2 à 11.6 des commentaires sur l'article 12 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (voir également les paragraphes 100 à 103 ci-dessous).

86. Les exemples suivants illustrent l'application de la définition de « rémunérations pour services techniques » figurant au paragraphe 3.

87. Exemple 1 : X est un résident de l'État R et un chirurgien cardiaque. X pratique ses activités principalement dans l'État R, bien que X se rende occasionnellement dans d'autres pays pour effectuer des chirurgies cardiaques. X effectue une intervention chirurgicale dans l'État R sur une personne physique résidente de l'État S. La convention fiscale entre l'État R et l'État S contient des dispositions identiques à celles de l'article 12A du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Bien que les paiements versés à X par le patient, un résident de l'État S, seraient par ailleurs considérés comme des rémunérations pour services techniques qui proviennent de l'État S, ils sont explicitement exclus de la définition en vertu de l'alinéa (c) du paragraphe 3. En conséquence, les paiements ne sont pas imposables par l'État S en vertu du paragraphe 2 de l'article 12A.

88. On arriverait à la même conclusion dans l'exemple 1 si X se rendait dans l'État S et y effectuait l'intervention chirurgicale, sauf si X y effectuait ces services au moyen d'une base fixe dont il disposerait habituellement dans cet État, auquel cas l'article 14 s'appliquerait.

89. Exemple 2 : X est un résident de l'État R et un chirurgien cardiaque. X pratique ses activités principalement dans l'État R, bien que X se rende occasionnellement dans d'autres pays pour effectuer des chirurgies cardiaques. X conclut un contrat avec une société de services de santé résidente de l'État S en vertu duquel X accepte d'effectuer des chirurgies cardiaques sur des patients qui lui sont référés par la société de services de santé. X n'est pas un employé de la société de services de santé. Les chirurgies sont effectuées dans l'État S et dans l'État R. La convention fiscale entre l'État R et l'État S contient des dispositions identiques à celles de l'article 12A du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. En vertu du paragraphe 3 de l'article 12A, les paiements effectués à X par la société de services de santé, un résident de l'État S, seraient considérés comme des rémunérations pour services techniques qui proviennent de l'État S, que la chirurgie soit effectuée dans l'État S, l'État R ou un État tiers. En conséquence, les paiements seraient imposables dans l'État S conformément au paragraphe 2. Si X était un employé de la société de services de santé, les paiements à X seraient exclus de la définition de « rémunérations pour services techniques » en vertu de l'alinéa (a) du paragraphe 3.

90. Exemple 3 : La société R est un résident de l'État R. La société R exerce ses activités dans le domaine de la collecte, l'organisation et la maintenance de diverses bases de données. La société R vend l'accès à ces bases de données à ses clients. L'un des clients de la société R est la société S, un résident de l'État S. L'État R et l'État S ont conclu une convention fiscale qui contient des dispositions identiques à celles de l'article 12A du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Les paiements que la société R reçoit de la société S pour l'accès à ses bases de données ne seraient pas des rémunérations pour services techniques au sens du paragraphe 3. Bien que la société R ait utilisé ses connaissances, ses compétences et son expertise lors de la création de la base de données, les services que la société R fournit à la société S, soit l'accès à la base de données, sont des services de routine qui n'impliquent pas l'application des connaissances, des compétences et de l'expertise de la société R au profit de la société S. Par conséquent, l'article 12A ne s'appliquerait pas aux paiements.

91. Si, toutefois, la société S concluait un contrat avec la société R en vertu duquel la société R créait une base de données spécialisée conçue spécifiquement pour l'usage de la société S à partir d'informations



fournies par la société S ou collectées par la société R, les paiements effectués par la société S à la société R seraient des « rémunérations pour services techniques » en vertu du paragraphe 3. Dans ce cas, la société R appliquerait ses connaissances, ses compétences et son expertise au profit de la société S. En conséquence, les paiements seraient imposables dans l'État S conformément au paragraphe 2. La conclusion serait la même que la société R ait exécuté ou non tout ou partie des services de création de la base de données dans l'État S.

92. Exemple 4 : La société R, un résident de l'État R, exerce ses activités dans le domaine de l'assurance à la fois dans l'État R et dans l'État S. La société R assure une grande variété de risques par le biais de contrats d'assurance standard. L'État R et l'État S ont conclu une convention fiscale identique au Modèle de convention fiscale des Nations Unies, y compris en ce qui concerne les dispositions des articles 5, 7 et 12A. Dans cet exemple, l'article 12A ne s'appliquerait pas parce que les primes d'assurance perçues par la société R ne peuvent pas être considérées comme des rémunérations pour services techniques au sens du paragraphe 3. Bien que la société R utilise ses connaissances, ses compétences et son expertise pour développer les divers produits d'assurance qui sont vendus à ses clients, la société R n'applique pas ses connaissances, ses compétences et son expertise directement au profit de chaque client particulier.

93. Si, dans l'exemple 4, la société R concluait des contrats d'assurance personnalisés visant des risques spéciaux pour certains clients de l'État S, les primes d'assurance perçues par la société R en vertu de ces contrats pourraient être considérées comme des rémunérations pour services techniques au sens du paragraphe 3. Toutefois, la société R serait alors réputée avoir un établissement stable dans l'État S en vertu du paragraphe 6 de l'article 5 dans la mesure où elle percevrait des primes ou assurerait des risques dans l'État S autrement que par l'intermédiaire d'un agent de statut indépendant. Par conséquent, en vertu du paragraphe 4, les revenus provenant des activités d'assurance de la société R exercées dans l'État S seraient imposables par l'État S conformément à l'article 7 et l'article 12A ne s'appliquerait pas.

94. Exemple 5 : La société R est une institution financière résidente de l'État R. La société R fournit une grande variété de services financiers à ses clients, y compris l'acceptation de dépôts, l'octroi de prêts,

les services de cartes de crédit et de débit, les services de paiement et de transmission, les traites bancaires, les garanties, les opérations de change, les instruments négociables, les produits dérivés, la recherche en investissement et les services de conseil. Les activités de la société R sont exercées principalement dans l'État R, mais elle a également des clients dans d'autres pays, y compris l'État S. L'État R et l'État S ont une convention fiscale identique au Modèle de convention fiscale des Nations Unies, y compris en ce qui concerne les dispositions de l'article 12A.

95. La question de savoir si les paiements reçus pour des services fournis par un établissement financier constituent des rémunérations pour services techniques au sens du paragraphe 3 dépend de la nature des services spécifiques qui sont rendus. De nombreux services fournis par les institutions financières n'impliquent pas l'application de connaissances, de compétences et d'une expertise spécialisées pour le compte d'un client particulier. L'institution financière utilise plutôt ses connaissances, ses compétences et son expertise pour élaborer des produits, services ou pratiques généraux qui sont mis à la disposition de ses clients de façon routinière moyennant contrepartie. Ce serait le cas, par exemple, en ce qui concerne les services de paiement et de transmission, les traites bancaires, les opérations de change, les services de prêts et de cartes de crédit et les instruments négociables.

96. Toutefois, lorsqu'un établissement financier utilise ses connaissances, ses compétences et son expertise pour effectuer des recherches, des analyses ou fournir des conseils à un client particulier en fonction de sa situation personnelle, les paiements reçus par l'établissement financier pour ces services pourraient être des rémunérations pour services techniques au sens du paragraphe 3. Ce serait le cas, par exemple, si, dans l'exemple 5, la société R fournissait des conseils à la société S, résidente de l'État S, en ce qui concerne une fusion ou une acquisition potentielle impliquant cette société. En conséquence, les paiements pour ces conseils seraient des rémunérations pour services techniques imposables dans l'État S conformément au paragraphe 2. Toutefois, si la société R fournissait ces services par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'État S, les rémunérations perçues pour ces services seraient imposables dans l'État S en vertu de l'article 7 plutôt que de l'article 12A, tel que stipulé au paragraphe 4 de l'article 12A (voir le paragraphe 93 ci-dessus).

97. Exemple 6 : La société S, résidente de l'État S, conclut un accord contractuel avec la société R, résidente de l'État R, pour la concession de l'usage d'une formule chimique brevetée appartenant à la société R dans le but de produire une substance industrielle. Le contrat exige également que la société R utilise ses connaissances et son expertise spécialisées pour aider la société S à produire cette substance industrielle conformément aux spécifications énoncées dans le contrat. La société R fournira en particulier les services suivants à la société S :

- fournir les procédures de production et assister la société S dans la mise en œuvre de ces procédures et
- fournir les spécifications concernant les matériaux, les outils et les contenants nécessaires au processus de production.

La société R s'engage également à faire de son mieux pour que la société S soit en mesure de produire la substance industrielle en respectant les quantités et caractéristiques attendues par celle-ci. L'État S et l'État R ont conclu une convention fiscale avec des dispositions identiques à celles du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, y compris celles de l'article 12A.

98. Dans l'exemple 6, les paiements effectués par la société S à la société R pour la concession de l'usage de la formule brevetée seraient des redevances au sens du paragraphe 3 de l'article 12. Cependant, les paiements pour les services fournis par la société R à la société S ne seraient pas des redevances parce que la société R ne transfère pas ses connaissances, compétences ou expérience spécialisées à la société S. Dans cet exemple, la société R utilise ses connaissances, ses compétences et son expérience spécialisées pour le compte de la société S et garantit le résultat de l'utilisation de la formule chimique brevetée par la société S. Par conséquent, les paiements effectués par la société S à la société R pour les services fournis sont des rémunérations pour services techniques au sens du paragraphe 3 et l'État S serait en droit d'imposer ces rémunérations en vertu du paragraphe 2.

99. Comme il est indiqué aux paragraphes 4 et 5 ci-dessus, il était difficile, mais important, de déterminer si certains paiements étaient des redevances ou des rémunérations pour services pour l'application du Modèle de convention fiscale des Nations Unies tel qu'il se lisait avant 2017. Si les paiements étaient des redevances, ils étaient imposables dans l'État contractant d'où ils provenaient en vertu de l'article 12, sous

réserve du taux d'imposition maximal prévu au paragraphe 2 de cet article. En revanche, si les paiements étaient des rémunérations pour des services, ils n'étaient imposables dans un État contractant que si le prestataire de services y avait un établissement stable ou une base fixe et que les paiements étaient imputables à cet établissement stable ou à cette base fixe conformément à l'article 7 ou à l'article 14. Ainsi, les conséquences fiscales variaient considérablement selon que les paiements constituaient des redevances ou des rémunérations pour services. La détermination de la nature des paiements en tant que redevances ou rémunérations pour services était particulièrement difficile en ce qui concernait les contrats mixtes impliquant le transfert d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ainsi que l'exécution de services.

100. L'ajout, en 2017, de l'article 12A au Modèle de convention fiscale des Nations Unies a eu pour effet potentiel de réduire l'importance de la distinction entre redevances et rémunérations pour services techniques lorsque le taux d'impôt maximal stipulé au paragraphe 2 de l'article 12 est le même que celui stipulé au paragraphe 2 de l'article 12A. Si le taux d'impôt maximal est le même dans ces deux articles, il importe peu que les paiements effectués dans le cadre de contrats mixtes soient considérés comme des redevances pour le transfert de savoir-faire ou des rémunérations pour services techniques. Toutefois, si ces taux sont différents, il sera important de déterminer si un paiement particulier constitue une redevance imposable conformément à l'article 12, une rémunération pour services techniques imposable conformément à l'article 12A ou un paiement de nature différente.

101. L'exemple suivant illustre la distinction entre les paiements pour le transfert de savoir-faire et les rémunérations pour services techniques. Les considérations à prendre en compte pour faire cette distinction sont mentionnées au paragraphe 13 des commentaires sur l'article 12.

102. Exemple 7 : La société S, résidente de l'État S, conclut un accord contractuel avec la société R, résidente de l'État R, pour l'usage d'une formule ou d'un procédé secret développé par la société R. Le contrat exige que la société R fournisse l'information nécessaire à la société S sous réserve de strictes conditions de confidentialité et utilise ses connaissances et son expertise spécialisées pour former les employés

de la société S en ce qui concerne l'utilisation de la formule ou du procédé secret. L'État R et l'État S ont conclu une convention fiscale avec des dispositions identiques à celles du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, y compris celles des articles 12 et 12A.

103. Dans cet exemple, les paiements effectués par la société S à la société R pour l'usage de la formule ou du procédé secret seraient des paiements pour des « informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique » au sens de la définition de « redevances » au paragraphe 3 de l'article 12. Ce serait le cas même si l'information représentait un savoir-faire qui n'est pas breveté ou autrement protégé par la législation applicable en matière de propriété intellectuelle. De même, les paiements effectués par la société S à la société R pour la formation des employés de la société S seraient également des paiements pour des « informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique » au sens de la définition de « redevances » au paragraphe 3 de l'article 12 puisque cette formation est nécessaire pour transférer le savoir-faire de la société R à la société S. Par conséquent, indépendamment du fait que les paiements pour la formation soient distincts des paiements pour la formule ou le procédé secret ou que le contrat prévoit un paiement unique pour les deux, les paiements pour la formation seraient considérés comme des redevances en vertu de l'article 12 plutôt que comme des rémunérations pour services techniques en vertu de l'article 12A. Toutefois, si la formation dispensée par la société R n'était pas nécessaire pour transférer la formule ou le procédé secret à la société S et que la société S pouvait obtenir cette formation auprès d'autres sources, la formation ne serait pas considérée comme un transfert de savoir-faire et les paiements pour les services seraient considérés comme des rémunérations pour services techniques dans la mesure où ces paiements seraient par ailleurs couverts par la définition de « rémunérations pour services techniques » au paragraphe 3 de l'article 12A.

#### *Paragraphe 4*

104. Ce paragraphe prévoit que les paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas aux rémunérations pour services techniques si la personne qui fournit les services a un établissement stable ou une base fixe dans

l'État d'où proviennent ces rémunérations et que les rémunérations se rattachent effectivement à cet établissement stable ou à cette base fixe. À cet égard, le paragraphe 4 est similaire au paragraphe 4 des articles 10, 11 et 12 ainsi qu'au paragraphe 8 de l'article 12B. Ainsi, si un résident d'un État contractant fournit des services techniques par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe situé dans l'autre État contractant, les rémunérations perçues pour ces services sont imposables dans l'État dans lequel l'établissement stable ou la base fixe est situé conformément à l'article 7 ou à l'article 14, plutôt que conformément à l'article 12A.

105. Étant donné que l'article 7 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies adopte une règle de force d'attraction restreinte élargissant la gamme des revenus imposables en tant que bénéfices d'entreprise, le paragraphe 4 rend également les paragraphes 1 et 2 inapplicables si les rémunérations pour services techniques se rattachent effectivement à des activités d'entreprise exercées dans l'État d'où proviennent ces rémunérations lorsque celles-ci sont de même nature que les activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable ou sont de nature analogue.

106. Le paragraphe ne définit pas le sens de l'expression « se rattachent effectivement ». En conséquence, la question de savoir si les rémunérations pour services techniques se rattachent effectivement à un établissement stable, à une base fixe ou à des activités d'entreprise qui sont de même nature que les activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable, ou qui sont de nature analogue, doit être résolue sur la base de tous les faits et circonstances pertinents de chaque cas. En général, les rémunérations pour services techniques sont considérées comme se rattachant effectivement à un établissement stable ou à une base fixe si les services techniques sont étroitement liés ou rattachés à l'établissement stable ou à la base fixe. En outre, les rémunérations pour services techniques se rattachent effectivement aux activités d'entreprise visées à l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 7 lorsque les services techniques sont fournis par une entreprise dans le cadre des activités de cette entreprise exercées dans un État contractant où est situé un établissement stable de cette entreprise et que ces activités sont de même nature que les activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable ou sont de nature analogue.

107. Lorsque le paragraphe 4 s'applique, les rémunérations pour services techniques sont imposables dans l'État d'où les rémunérations proviennent en tant que bénéfices imputables à l'établissement stable conformément à l'article 7 ou en tant que revenus imputables à la base fixe conformément à l'article 14. Ainsi, le paragraphe 4 élimine toute limite imposée par l'article 12A au droit d'imposition de l'État d'où proviennent les rémunérations pour services techniques. Lorsque l'article 7 s'applique en raison du paragraphe 4, la plupart des pays considèrent que l'État dans lequel l'établissement stable est situé n'est autorisé à imposer que les bénéfices nets imputables à l'établissement stable en raison de la prestation des services techniques. L'article 7 ne s'oppose pas à l'imposition sur une base brute des bénéfices d'entreprise imputables à un établissement stable, mais un État contractant doit éviter toute discrimination prohibée par le paragraphe 3 de l'article 24 (Non-discrimination) à l'encontre des résidents de l'autre État. De même, lorsque l'article 14 s'applique, la plupart des pays considèrent que l'État dans lequel se situe la base fixe n'est autorisé à imposer que le revenu net provenant des services techniques. Toutefois, il peut être utile que les pays clarifient ces questions lors de la négociation de la convention fiscale (voir les paragraphes 9 et 10 des commentaires sur l'article 14).

### ***Paragraphes 5 et 6***

108. Le paragraphe 5 énonce le principe selon lequel, aux fins de l'article 12A, l'État d'où proviennent les rémunérations pour services techniques est l'État dont le payeur est un résident ou l'État dans lequel le payeur dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe si la charge de ces rémunérations est supportée par l'établissement stable ou la base fixe. Il n'est pas nécessaire que les services soient exécutés dans l'État contractant dont le payeur est un résident ou dans lequel ce payeur dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe. La question de savoir si une personne est un résident d'un État contractant aux fins de l'article 12A est déterminée conformément aux dispositions de l'article 4 de la convention.

109. Lorsqu'il existe un lien économique évident entre les services techniques fournis et l'établissement stable ou la base fixe du payeur auquel les services sont fournis, les rémunérations pour services techniques sont considérées comme provenant de l'État contractant dans

lequel l'établissement stable ou la base fixe est situé. La conclusion est la même quelle que soit la résidence de la personne à laquelle appartient l'établissement stable ou la base fixe, même lorsque cette personne est résidente d'un État tiers.

110. Lorsqu'il n'existe aucun lien économique entre les services techniques et l'établissement stable ou la base fixe, les paiements pour services techniques sont considérés comme provenant de l'État contractant dans lequel réside le payeur. Si le payeur des rémunérations pour services techniques n'est pas un résident d'un État contractant, l'article 12A ne s'applique pas aux rémunérations pour services techniques sauf si le payeur dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe dans cet État contractant et qu'il existe un lien économique évident entre les services techniques et l'établissement stable ou la base fixe. Dans le cas contraire, il y aurait, en fait, une règle de force d'attraction pour les rémunérations pour services techniques, ce qui serait incompatible avec les autres dispositions du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

111. Le paragraphe 5 s'applique sous réserve du paragraphe 6, qui prévoit une exception à la règle de la source énoncée au paragraphe 5. Selon le paragraphe 6, les rémunérations pour services techniques payées par un résident d'un État contractant sont réputées ne pas provenir de cet État lorsque ce résident (le payeur) exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, ou exerce une profession indépendante au moyen d'une base fixe située dans cet autre État, et que la charge des rémunérations pour services techniques est supportée par cet établissement stable ou cette base fixe. En conséquence, dans ces circonstances, l'État contractant dans lequel le payeur réside n'est pas autorisé à imposer les rémunérations pour services techniques en vertu du paragraphe 2.

112. L'expression « qui supporte la charge » doit être interprétée à la lumière de l'objectif sous-jacent des paragraphes 5 et 6, qui est de prévoir la source des rémunérations pour services techniques. Un État contractant n'a le droit d'imposer les rémunérations pour services techniques en vertu du paragraphe 2 que si ces rémunérations proviennent de cet État. La règle de base énoncée au paragraphe 5 est que les rémunérations pour services techniques proviennent d'un État contractant si le payeur est un résident de cet État ou si le payeur a



un établissement stable ou une base fixe dans un État contractant et que la charge de ces rémunérations est supportée par cet établissement stable ou cette base fixe. Toutefois, la règle de base est sujette à l'exception prévue par le paragraphe 6 qui s'applique lorsque le payeur est un résident d'un État contractant, mais que la charge des rémunérations pour services techniques est supportée par un établissement stable ou une base fixe que le payeur possède dans l'autre État contractant.

113. Lorsque des rémunérations pour services techniques sont engagées aux fins d'une activité exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une profession indépendante exercée au moyen d'une base fixe, ces rémunérations donnent généralement droit à déduction pour le calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable en vertu de l'article 7 ou des revenus imputables à la base fixe en vertu de l'article 14. La déductibilité des rémunérations pour services techniques fournit une norme objective permettant de déterminer si les paiements ont un lien économique étroit avec l'État dans lequel l'établissement stable ou la base fixe est situé.

114. Le fait que le payeur ait effectivement demandé ou non une déduction pour les rémunérations pour services techniques dans le calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable ou des revenus imputables à la base fixe n'est pas nécessairement concluant puisque le véritable critère est de savoir si une déduction disponible à l'égard de ces rémunérations doit être prise en compte dans la détermination des bénéfices imputables à l'établissement stable ou des revenus imputables à la base fixe. Cette condition serait remplie, par exemple, même si aucun montant n'était effectivement déduit du fait de l'exonération fiscale de l'établissement stable ou de la base fixe ou du fait que le payeur décidait simplement de ne pas demander une déduction à laquelle il avait droit. La condition serait également remplie si les rémunérations pour services techniques n'étaient pas déductibles pour une raison autre que le fait que les rémunérations pour services techniques ne devraient pas être attribuées à l'établissement stable ou à la base fixe.

115. L'application des paragraphes 5 et 6 peut être illustrée par les exemples suivants.

116. Exemple 8 : L'entreprise R est exploitée par un résident de l'État R. L'entreprise R fournit des services techniques à la société S,

un résident de l'État S. La convention fiscale entre l'État R et l'État S, y compris l'article 12A de cette convention, est identique au Modèle de convention fiscale des Nations Unies. La société S exerce ses activités dans l'État S ainsi que dans l'État R par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Cependant, les services techniques fournis par l'entreprise R à la société S sont liés aux activités de la société S exercées dans l'État S plutôt qu'à ses activités exercées dans l'État R par l'intermédiaire de l'établissement stable qui y est situé.

117. Dans l'exemple 8, étant donné que les rémunérations pour services techniques sont payées par la société S, un résident de l'État S, et que la charge de ces rémunérations n'est pas supportée par l'établissement stable de la société S situé dans l'État R, ces rémunérations sont considérées comme provenant de l'État S en vertu du paragraphe 5. Par conséquent, l'État S est en droit d'imposer ces rémunérations pour services techniques en vertu du paragraphe 2.

118. Exemple 9 : Les faits sont les mêmes que dans l'exemple 8, sauf que la charge des rémunérations pour services techniques est supportée par l'établissement stable de la société S situé dans l'État R.

119. Dans cette version modifiée de l'exemple 9, étant donné que la charge des rémunérations pour services techniques est supportée par l'établissement stable de la société S situé dans l'État R, le paragraphe 6 s'applique de sorte que les rémunérations pour services techniques sont considérées comme ne provenant pas de l'État S. Par conséquent, les rémunérations pour services techniques ne sont pas imposables dans l'État S en vertu du paragraphe 2, mais sont imposables exclusivement par l'État R en vertu du paragraphe 1 de l'article 12A.

120. Dans cette version modifiée de l'exemple, l'article 12A de la convention n'autorise pas l'imposition des rémunérations pour services techniques dans l'État S malgré le fait que les rémunérations sont payées par un résident de l'État S. Ce résultat est justifié parce que les rémunérations se rapportent à une entreprise exploitée dans l'État R par un résident de l'État S. Dans une telle situation, où les rémunérations pour services techniques donnent droit à déduction dans le calcul des bénéfices d'une entreprise imputables à un établissement stable situé dans l'autre État contractant ou dans le calcul des revenus tirés de l'exercice d'une profession indépendante au moyen d'une base fixe située dans

l'autre État contractant, ces paiements ont un lien économique plus étroit avec les activités exercées dans cet autre État qu'avec l'État S.

121. Exemple 10 : L'entreprise T est exploitée par un résident de l'État T. L'entreprise T exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'État S. L'entreprise T paie la société R, un résident de l'État R, pour des services techniques fournis par la société R pour les besoins des activités lucratives que l'entreprise T exerce dans l'État S. Les paiements effectués par l'entreprise T à la société R pour les services techniques sont déductibles dans le calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable de l'entreprise T dans l'État S. La convention fiscale entre l'État S et l'État T est identique au Modèle de convention fiscale des Nations Unies, y compris en ce qui concerne le contenu de l'article 12A.

122. Dans l'exemple 10, bien que les rémunérations pour services techniques ne soient pas payées par un résident de l'État S, la charge des rémunérations est supportée par l'établissement stable que l'entreprise T possède dans l'État S. Dans ces conditions, les rémunérations pour services techniques ont un lien économique étroit avec les activités lucratives que l'entreprise T exerce dans l'État S. Ainsi, les rémunérations sont considérées comme provenant de l'État S conformément au paragraphe 5 et l'État S est en droit d'imposer les paiements conformément au paragraphe 2.

123. Dans le cas des intérêts et des redevances, le paragraphe 21 des commentaires sur l'article 11 et le paragraphe 19 des commentaires sur l'article 12 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies indiquent que les pays pourraient préférer une règle qui identifierait la source des intérêts ou des redevances comme étant l'État dans lequel le prêt donnant lieu au paiement des intérêts ou le bien ou le droit donnant lieu au paiement des redevances a été utilisé. Une règle de source similaire pourrait être utilisée à l'article 12A. De même, comme le suggère les commentaires sur les articles 11 et 12, lorsque, dans le cadre des négociations bilatérales, les parties divergent sur la règle appropriée, une solution possible serait une règle qui, en général, accepterait le lieu de résidence du payeur comme étant la source des rémunérations pour services techniques, mais, lorsque les services techniques sont utilisés ou consommés dans un État ayant le lieu d'utilisation comme règle de source, le paiement serait considéré provenir de cet État.

124. Diverses autres règles peuvent être utilisées pour déterminer la source des rémunérations pour services techniques. Ces règles optionnelles sont les suivantes :

- Les États contractants pourraient décider de ne pas inclure le paragraphe 6. Si le paragraphe 6 était omis de l'article 12A, les rémunérations pour services techniques seraient considérées comme provenant de l'État de résidence du payeur, même si ces rémunérations sont perçues pour les besoins d'un établissement stable ou d'une base fixe du payeur situé en dehors de l'État de résidence du payeur.
- Les États contractants pourraient décider de ne pas inclure le paragraphe 6 et de modifier le paragraphe 5 afin que les rémunérations pour services techniques ne puissent être considérées comme provenant d'un État contractant que si le payeur est un résident de cet État et que les services techniques sont utilisés ou consommés par le payeur dans cet État ou, si le payeur n'est pas un résident d'un État contractant, que si le payeur dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe situé dans un État contractant et la charge des rémunérations pour services techniques est supportée par cet établissement stable ou cette base fixe. Dans ce cas, les services techniques utilisés ou consommés par un résident d'un État contractant en dehors de cet État ne seraient pas considérés comme étant fournis dans cet État, et cet État n'aurait pas le droit d'imposer les rémunérations pour ces services en vertu de l'article 12A. Le paragraphe 6 serait alors inutile parce que les services techniques utilisés ou consommés en dehors d'un État contractant comprendraient tous les services techniques fournis pour les besoins de l'établissement stable ou de la base fixe d'un résident situé en dehors de cet État.
- Les rémunérations pour services techniques pourraient être considérées comme provenant d'un État contractant uniquement si le payeur était un résident de cet État et que les services techniques étaient fournis dans cet État ou si le payeur, n'étant pas résident d'un État contractant, avait un établissement stable ou une base fixe situé dans un État contractant et que la charge des rémunérations pour services techniques était supportée par cet établissement stable ou cette base fixe. Dans ce cas, un État

contractant n'aurait le droit d'imposer les rémunérations pour services techniques payées par ses résidents aux résidents de l'autre État contractant que si les services techniques étaient fournis dans l'État. Dans cette situation, le paragraphe 6 ne serait pas nécessaire.

125. Le paragraphe 6 ne prévoit aucune solution dans le cas où le bénéficiaire et le payeur sont des résidents des États contractants, mais où les rémunérations pour services techniques ont été engagées pour les besoins d'un établissement stable ou d'une base fixe du payeur situé dans un État tiers et où la charge de ces rémunérations est supportée par cet établissement stable ou cette base fixe. Dans ce cas, les rémunérations pour services techniques sont considérées comme provenant de l'État contractant dont le payeur est résident en vertu du paragraphe 5 et non de l'État tiers dans lequel l'établissement stable ou la base fixe est situé. Ainsi, les rémunérations pour services techniques seront imposées à la fois dans l'État contractant dont le payeur est résident et dans l'État contractant dont le bénéficiaire est résident. Bien que la double imposition soit évitée entre ces deux États, elle ne sera pas évitée entre eux et l'État tiers si l'État tiers impose les rémunérations pour services techniques parce que la charge de ces rémunérations est supportée par l'établissement stable ou la base fixe situé sur son territoire. À cet égard, le paragraphe 6 est conforme au paragraphe 5 de l'article 11 et au paragraphe 5 de l'article 12.

126. Comme il est expliqué au paragraphe 27 des commentaires sur l'article 11 (qui cite les paragraphes 29 et 30 des commentaires sur l'article 11 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE), si l'État tiers n'imposait pas les rémunérations pour services techniques, il pourrait y avoir des tentatives d'évasion fiscale dans l'État contractant dont le payeur est un résident par l'utilisation d'un établissement stable situé dans un État tiers. Les États pour lesquels cela ne pose pas de problème et qui souhaitent traiter la difficulté décrite au paragraphe 125 ci-dessus peuvent le faire en adoptant, dans leur convention bilatérale, la version optionnelle du paragraphe 6 suggérée au paragraphe 127 ci-dessous.

127. Comme il est mentionné au paragraphe 126 ci-dessus, l'État dont le bénéficiaire est résident et l'État dont le payeur des rémunérations pour services techniques est résident peuvent éviter la double imposition

dans le cas décrit au paragraphe 125 ci-dessus en adoptant le libellé suivant du paragraphe 6 :

6. Pour l'application du présent article, les rémunérations pour services techniques sont considérées comme ne provenant pas d'un État contractant lorsque le payeur est un résident de cet État qui exerce dans l'autre État contractant ou dans un État tiers soit une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet autre État ou dans l'État tiers, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe située dans cet autre État ou dans l'État tiers, et que la charge de ces rémunérations est supportée par cet établissement stable ou cette base fixe.

Cette formulation ferait en sorte que les paragraphes 1 et 2 ne s'appliqueraient pas aux rémunérations pour services techniques parce que celles-ci seraient considérées ne pas provenir d'un État contractant. En conséquence, ces rémunérations pour services techniques relèveraient généralement de l'article 7 ou 14.

### *Paragraphe 7*

128. Le paragraphe 7 a pour objet de limiter le champ d'application des dispositions concernant l'imposition des rémunérations pour services techniques dans l'hypothèse où le montant des rémunérations payées excéderait, en raison de relations spéciales qui existeraient entre le payeur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiendraient avec des tierces personnes, le montant dont seraient convenus le payeur et le bénéficiaire effectif s'ils l'avaient stipulé en toute indépendance. Le paragraphe 7 dispose que, dans un tel cas, les dispositions de l'article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire des rémunérations pour services techniques reste imposable conformément à la législation des deux États contractants, compte tenu des autres dispositions de la convention.

129. Il résulte clairement du texte que, pour que la disposition s'applique, il faut que les rémunérations pour services techniques jugées excessives procèdent de relations spéciales qui existent entre le payeur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec des tierces personnes. On peut citer à titre d'exemple les cas où les rémunérations pour services techniques sont versées à une personne physique

ou morale qui contrôle directement ou indirectement le payeur, qui est contrôlée directement ou indirectement par lui ou qui dépend d'un groupe ayant avec lui des intérêts communs. Ces exemples sont d'ailleurs similaires ou analogues aux cas visés à l'article 9.

130. D'autre part, la notion de relations spéciales couvre également les rapports de sang ou de mariage et, en général, toute communauté d'intérêt distincte des rapports juridiques donnant lieu aux rémunérations pour services techniques.

131. En ce qui concerne le traitement fiscal à appliquer à la partie excédentaire des rémunérations pour services techniques, la nature exacte de cette partie devra être déterminée en fonction des circonstances de chaque cas, afin de déterminer la catégorie de revenus dans laquelle cette partie excédentaire devrait être classée aux fins de l'application des dispositions de la législation fiscale des États concernés et des dispositions de la convention. Contrairement au paragraphe 6 de l'article 11 qui, en raison de l'expression limitative « compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés », ne permet l'ajustement que du taux d'intérêt stipulé, le paragraphe 7 permet de reclasser les rémunérations pour services techniques de manière à leur conférer un caractère différent. Ce paragraphe peut affecter non seulement le bénéficiaire des rémunérations, mais aussi le payeur de rémunérations pour services techniques excessives ; si la loi de l'État où le payeur réside ou dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe le permet, la déduction de la partie excédentaire peut être refusée, compte tenu des autres dispositions applicables de la convention. Si deux États contractants éprouvaient des difficultés à déterminer les autres dispositions de la convention applicables, selon les cas, à la partie excédentaire des rémunérations pour services techniques, rien ne les empêcherait d'introduire des précisions supplémentaires dans la dernière phrase du paragraphe 7, pour autant qu'ils n'en modifient pas la portée générale.

132. Si les principes et règles de leurs lois respectives obligeaient les deux États contractants à appliquer des articles différents de la convention pour l'imposition de la partie excédentaire des rémunérations pour services techniques, il serait nécessaire, pour résoudre la difficulté, de mettre en œuvre la procédure amiable prévue par la convention.

*Article 12B*REVENUS PROVENANT DE SERVICES NUMÉRIQUES  
AUTOMATISÉS**A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. La technologie numérique a eu un impact très important sur la manière dont les activités économiques transfrontalières peuvent être menées à très grande échelle, à grande vitesse et sans la nécessité d'avoir une présence physique dans la juridiction du marché (la juridiction de la source). La question s'est posée de savoir si les règles existantes des conventions fiscales qui répartissent les droits d'imposition entre les pays sur la base du critère de l'établissement stable sont encore appropriées en ce qui concerne les nouveaux modèles commerciaux basés sur les technologies numériques. Le concept d'établissement stable agit effectivement comme un seuil et ce n'est que lorsque ce seuil est atteint que l'imposition dans la juridiction du marché est possible en vertu de la plupart des dispositions des conventions fiscales existantes. La notion d'établissement stable figurant à l'article 5 repose essentiellement sur le concept de l'installation fixe d'affaires et comprend également les activités de service ou de construction exercées pendant une durée déterminée, l'existence d'un agent dépendant et la perception de primes d'assurance. Cependant, avec l'avènement des moyens modernes de télécommunication et de la numérisation, les entreprises ont la capacité d'exercer des activités importantes dans la juridiction du marché sans y avoir une installation fixe d'affaires, ou de conclure des contrats à distance par des moyens technologiques sans avoir recours à des employés ou agents dépendants.

2. Le Comité a donc reconnu l'importance des conséquences fiscales de l'économie numérique, en particulier du point de vue des pays en développement, et, lors de sa quinzième session (octobre 2017), il s'est engagé pour la première fois dans des travaux portant sur cette question. Le Comité a identifié les revenus provenant de services numériques automatisés comme une question devant être traitée de façon prioritaire et a décidé de concentrer ses efforts sur l'élaboration d'une nouvelle disposition pour les convention fiscales qui serait incluse dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies et qui



permettrait aux juridictions d'appliquer leur législation nationale prévoyant l'imposition des revenus tirés de modèles commerciaux numériques. L'approche du Comité a été de trouver une solution relativement simple à respecter par les entreprises ainsi que par les administrations fiscales et, en même temps, permettant d'octroyer une part précise aux juridictions du marché. À la lumière de ces considérations, l'article 12B a été ajouté au Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 2021 afin de préserver les droits d'imposition prévus par le droit interne des États d'où proviennent les paiements pour les services numériques automatisés.

3. L'article 12B permet à un État contractant d'imposer sur une base brute, à un taux maximal négocié bilatéralement et spécifié au paragraphe 2 de l'article, les revenus provenant de certains services numériques versés à un résident de l'autre État contractant, avec la possibilité pour le contribuable de payer l'impôt sur la base du bénéfice net pour toute l'année en vertu du paragraphe 3 de l'article. En vertu de l'article 12B, un État contractant a le droit de prélever un impôt sur les paiements pour des services numériques automatisés si les revenus sont payés par un résident de cet État ou par un non-résident ayant un établissement stable ou une base fixe dans cet État et que la charge de ces paiements est supportée par l'établissement stable ou la base fixe. Les services numériques automatisés sont définis comme les services fournis sur Internet ou sur un autre réseau numérique ou électronique qui ne nécessitent qu'une intervention humaine minimale de la part du fournisseur de services. Avant l'ajout de l'article 12B, les revenus provenant de services numériques automatisés qu'une entreprise tirait d'un État contractant et qui n'étaient pas visés par les articles 12 ou 12A étaient imposables exclusivement dans l'État dans lequel l'entreprise avait sa résidence, à moins que l'entreprise n'exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable dans l'autre État (l'État de la source) ou ne fournisse des services professionnels ou des services de caractère indépendant par l'intermédiaire d'une base fixe située dans l'État de la source et que les revenus provenant de services numériques automatisés se rattachent effectivement à cet établissement stable ou base fixe.

4. L'imposition des revenus provenant de services numériques automatisés sur une base brute en vertu de l'article 12B peut entraîner une imposition excessive ou double. Bien que le taux doive faire l'objet d'une négociation bilatérale, la possibilité d'une imposition double ou excessive

peut être prise en compte pour établir un faible taux d'impôt (c'est-à-dire trois ou quatre pour cent) applicable aux revenus provenant de services numériques automatisés en vertu du paragraphe 2 de l'article 12B. En outre, le paragraphe 3 permet au prestataire non-résident d'exiger une imposition sur une base nette en adoptant le ratio de rentabilité global du bénéficiaire effectif ou du groupe multinational d'entreprises auquel il appartient. Lorsque l'entreprise appartient à un groupe multinational d'entreprises, cette option d'une imposition sur une base nette est subordonnée à la disponibilité d'informations, pour la juridiction de la source, sur le ratio de rentabilité du secteur d'activité des services numériques automatisés ou du groupe dans son ensemble. La possibilité que les paiements en contrepartie de services numériques automatisés puissent faire l'objet d'une double imposition ou d'une imposition excessive est également réduite ou éliminée en vertu de l'article 23 (Méthodes d'élimination de la double imposition).

5. L'article 12B permet à un État contractant d'imposer sur une base brute les paiements effectués en contrepartie de services numériques automatisés. De nombreux pays en développement ont des capacités administratives limitées et ont besoin d'une méthode simple, fiable et efficace pour prélever l'impôt applicable aux revenus provenant de services numériques automatisés que tirent des non-résidents. Il est reconnu qu'une retenue à la source imposée sur le montant brut des paiements effectués par les résidents d'un pays, ou par des non-résidents ayant un établissement stable ou une base fixe dans le pays, constitue un moyen efficace de perception de l'impôt prélevé sur les revenus des non-résidents. Une telle méthode d'imposition peut également simplifier le respect des obligations fiscales par les entreprises fournissant des services dans un autre État parce que celles-ci ne sont pas tenues de calculer leurs bénéfices nets ou de produire des déclarations fiscales, à moins qu'elles optent pour une imposition sur la base du bénéfice net.

6. Bien que le paragraphe 5 ci-dessus mentionne la possibilité de prélever un impôt retenu à la source, l'article lui-même ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'État d'où proviennent les revenus provenant de services numériques automatisés. Il laisse donc à cet État la faculté d'appliquer sa législation interne et notamment de prélever l'impôt soit par voie de retenue à la source, soit par voie de rôle. Comme dans le cas des autres dispositions du Modèle de convention fiscale

des Nations Unies, les questions de procédure ne sont pas réglées dans l'article 12B. Chaque État peut appliquer la procédure prévue par son droit interne.

7. L'article 12B ne prévoit aucun seuil d'activité, tel qu'un établissement stable, une base fixe ou une période minimale de présence dans un État contractant, comme condition d'imposition des revenus provenant de services numériques automatisés. Les méthodes modernes de prestation de services permettent aux non-résidents d'exécuter des services importants pour des clients dans un autre pays sans y avoir une présence significative. La majorité des membres du Comité considère que cette capacité de tirer des revenus d'un pays sans y être présent de façon significative justifie l'imposition à la source des revenus provenant de services numériques automatisés.

8. Une large minorité des membres du Comité n'était pas d'accord<sup>60</sup> avec l'argument énoncé au paragraphe 1 des commentaires sur l'article 12B selon lequel l'avènement des moyens modernes de télécommunication et la possibilité de conclure des contrats à distance par des moyens technologiques sans avoir recours à des employés ou agents dépendants justifie à lui seul l'allocation à la juridiction de la source (parfois appelée « juridiction du marché ») du droit d'imposer les revenus des entreprises, en particulier des groupes multinationaux d'entreprises, de la manière stipulée à l'article 12B. Ces membres n'étaient pas d'accord avec le principe voulant que des droits d'imposition soient attribués à la juridiction de la source uniquement en raison de ventes. En outre, ces membres n'étaient pas d'accord sur le fait que le marché, à lui seul, génère des bénéfices provenant des activités relevant du champ d'application de l'article 12B, de sorte que la juridiction du marché devrait se voir attribuer des droits d'imposition.

9. Ces membres ont reconnu que la numérisation de l'économie et, en particulier, certains modèles d'affaires hautement numérisés ont posé des défis fiscaux et accentué l'importance de la question de savoir si les concepts traditionnels en matière de lien justifiant l'assujettissement à l'impôt et de répartition des revenus conduisent à des résultats appropriés à la lumière de ces modèles d'affaires. Toutefois,

---

60 La décision d'inclure cette opinion minoritaire dans les commentaires a été prise à la vingt-deuxième session du Comité tenue en avril 2021.

ces membres considéraient que la réaffectation des bénéfices d'un groupe multinational d'entreprises à la juridiction du marché était une question multilatérale qui est plus adaptée à une solution multilatérale globale qu'à une approche bilatérale. À leur avis, il n'est pas clair que l'entité au sein du groupe multinational d'entreprises qui fournit en fin de compte un service numérique automatisé réalise la partie des bénéfices mondiaux du groupe multinational d'entreprises qui devrait être réaffectée à la juridiction du marché selon l'article 12B. Ces membres supportaient la poursuite des travaux en vue d'une solution multilatérale globale. En outre, ces membres ont estimé que si une solution multilatérale est trouvée et largement adoptée, l'interaction entre l'article 12B et cette solution multilatérale devra être envisagée, en particulier pour veiller à ne pas accentuer les préoccupations concernant la double imposition et l'imposition multiple.

10. Ces membres étaient également préoccupés par le fait que l'article 12B ne traite pas de manière exhaustive des défis fiscaux liés à la numérisation de l'économie. Par exemple, la règle de source du paragraphe 9 de l'article 12B, selon laquelle un paiement est réputé provenir de l'État de résidence du payeur, limite de façon inappropriée le champ d'application de l'article parce que cette règle ne tient pas pleinement compte de la valeur générée par les données recueillies sur les utilisateurs de services numériques gratuits (par exemple, les moteurs de recherche et les plateformes de médias sociaux). En outre, ces membres se sont interrogés sur la raison d'être de l'attribution de droits d'imposition dans le cas des « services de publicité en ligne », qui constituent l'une des principales sources de revenus provenant de services numériques automatisés. Dans de nombreux cas, l'entité qui paie pour ce type de publicité et la cible de la publicité (l'utilisateur de services numériques automatisés) sont situées dans différents États. Dans une telle situation, l'article 12B ne conférerait aucun droit d'imposition à la juridiction du marché où se trouve l'utilisateur. Plutôt que de réattribuer les droits d'imposition à la juridiction du marché, l'article 12B attribuerait les droits d'imposition en fonction de l'endroit où l'entité qui paie pour la publicité est située.

11. En outre, le fait d'accorder le droit d'imposer le paiement à la juridiction de la source pourrait permettre aux entreprises du secteur numérique de structurer leurs modèles commerciaux de façon à éviter d'effectuer le paiement à partir d'un pays qui disposerait d'un tel droit

d'imposition à la source. Il a également été noté par ces membres que l'exclusion concernant les établissements stables qui est prévue au paragraphe 10 de l'article limitera l'application de l'article 12B. En outre, ces membres étaient d'avis que, compte tenu des limites du champ d'application de l'article 12B, il n'est pas clair que la « part précise aux juridictions du marché » mentionnée au paragraphe 2 des présents commentaires sera importante, en particulier pour les petits pays en développement.

12. Ces membres étaient préoccupés par le fait que l'expression « revenus provenant de services numériques automatisés » utilisée à l'article 12B n'est pas claire. Ces membres ont également estimé que plusieurs expressions et concepts qui sont utilisés au paragraphe 3 de l'article, dans les commentaires sur ce paragraphe ou qui sont par ailleurs pertinents pour l'application de l'option d'imposition sur une base nette (par exemple, « secteur d'activité des services numériques automatisés », « comptabilité sectorielle », « ratio de rentabilité sectoriel », la nécessité d'attribuer une partie des frais indirects au secteur d'activité des services numériques automatisés, la nécessité de déterminer le bénéfice avant impôt et la nécessité de traiter les situations où une comptabilité consolidée n'existe pas et où des normes comptables différentes sont utilisées pour différentes entités au sein du groupe multinational d'entreprises) n'ont pas été suffisamment définis ou expliqués dans les commentaires et qu'une trop grande souplesse a été laissée à chaque pays pour définir les expressions dans leur droit interne. Ces membres craignaient donc que l'application de l'article n'entraîne une incertitude accrue, un traitement incohérent et de longs différends entre les contribuables et les autorités fiscales. En outre, ils ont estimé que les informations destinées à justifier le ratio de rentabilité du groupe multinational d'entreprises, qui est requis pour que le paragraphe 3 de l'article puisse s'appliquer, pourraient ne pas être en possession ou sous le contrôle du contribuable. Pour que l'option de l'imposition sur une base nette puisse fonctionner de manière cohérente, ces membres ont estimé qu'il était extrêmement important qu'un modèle du cadre juridique interne nécessaire soit développé et appliqué par les États mettant en œuvre une telle imposition et que davantage d'indications sur les informations requises pour justifier la segmentation et les ratios de rentabilité requis soient fournies par les administrations fiscales. Ces membres craignaient également que

la complexité et la charge administrative requise pour qu'une entité puisse justifier les ratios de rentabilité requis ne rendent l'option d'imposition sur la base nette impossible à gérer dans la pratique ou que l'administration fiscale de l'État de la source ne rejette cette option en raison de l'absence de renseignements suffisants.

13. De l'avis de ces membres, un autre problème posé par l'imposition des revenus provenant de services numériques automatisés sur une base brute — et même de leur imposition sur une base nette en fonction du ratio de profitabilité du groupe multinational d'entreprises — est qu'elle peut conduire à une double imposition ou à une imposition multiple compte tenu également des arguments soulevés au paragraphe 9 des présents commentaires concernant le caractère multilatéral de l'imposition des entreprises multinationales. Selon eux, l'imposition d'un impôt sur une base brute prive le contribuable de la capacité de prendre en compte les frais engagés dans le cadre de la prestation de services, frais qui seraient déductibles si l'impôt était prélevé sur une base nette. Ainsi, il est possible que les mécanismes d'élimination de la double imposition disponibles dans l'État de résidence ne soient pas suffisants pour tenir compte pleinement de l'impôt que l'autre État prélève sur une base brute. L'imposition de l'impôt sur une base nette, qui repose sur le plus élevé du ratio de rentabilité du contribuable et de celui du groupe multinational d'entreprises, signifie que le fournisseur de services peut être assujéti à l'impôt même s'il est en situation de perte.

14. Ces membres craignaient que certains choix de conception (tels que l'application de l'article 12B aux paiements peu élevés et aux paiements effectués par des personnes physiques acquérant des services pour un usage personnel) n'augmentent considérablement la charge administrative de l'application de l'article par certains pays en développement ayant une capacité administrative limitée, sans qu'il soit clair que ces choix augmenteront les recettes potentielles de façon à récupérer les coûts associés à ces choix. Les pays partageant ces préoccupations voudront peut-être envisager d'inclure un seuil (par exemple, un seuil fondé sur la taille du contribuable ou du groupe multinational d'entreprises et un seuil fondé sur les recettes provenant de la juridiction de la source) et d'exclure du champ d'application de l'article 12B les paiements effectués par des personnes physiques acquérant des

services pour un usage personnel, tout comme les paiements effectués par des personnes physiques acquérant des services pour usage personnel sont exclus du champ d'application de l'article 12A (voir l'alinéa (c) du paragraphe 3 de l'article 12A). Ces simplifications et autres solutions de simplification proposées par ces membres sont exposées aux paragraphes 25, 26, 43, 48 et 65 des présents commentaires.

15. Au plan plus large de la politique économique, ces membres craignent que, du fait de l'article 12B, les consommateurs de services numériques automatisés dans l'État de la source pourraient devoir faire face à des prix plus élevés pour ces services parce que les prestataires de services étrangers pourraient répercuter les coûts de l'impôt supplémentaire sur le consommateur par des moyens tel l'inclusion dans les contrats de clauses dites de « majoration ». En règle générale, une clause de majoration précise le montant net que le fournisseur doit recevoir, transférant ainsi le fardeau de tout impôt retenu à la source sur le consommateur des services. L'utilisation de clauses de majoration pourrait entraîner le transfert de l'impôt vers le consommateur et rendre l'acquisition des services plus coûteux. Selon ces membres, cela peut désavantager un prestataire de services étranger sur le plan de la concurrence, ce qui empêche effectivement l'accès à un marché où un tel impôt est retenu à la source et restreint le choix légitime du consommateur entre les fournisseurs de services.

16. En résumé, les pays partageant ces préoccupations pourraient souhaiter ne pas inclure l'article 12B dans leurs conventions fiscales bilatérales.

17. Lorsque les revenus provenant de services numériques automatisés relèvent à la fois de l'article 12B et de l'article 7, les dispositions de l'article 12B prévalent conformément au paragraphe 6 de l'article 7. Toutefois, l'article 12B n'a pas priorité si le bénéficiaire effectif des revenus provenant de services numériques automatisés exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable dans l'État contractant d'où proviennent les revenus et que les revenus provenant de ces services se rattachent effectivement à cet établissement stable ou aux activités visées à l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 7. Dans ce cas, le paragraphe 8 de l'article 12B prévoit que ce sont les dispositions de l'article 7, plutôt que celles de l'article 12B, qui s'appliquent.

18. Afin de réduire l'incertitude et les incohérences, le paragraphe 7 précise également que l'article 12B ne s'applique pas aux revenus provenant de services numériques automatisés lorsque ces revenus sont également considérés comme des « redevances » ou des « rémunérations pour services techniques » qui relèvent de l'article 12 ou 12A, selon le cas.

19. Le paragraphe 6 de l'article énumère des exemples de services qui constitueront souvent des services numériques automatisés. Cette disposition n'est toutefois pas autonome : un service doit également satisfaire aux exigences du paragraphe 5 pour qu'il soit considéré comme un service numérique automatisé aux fins de l'article. La relation entre ces paragraphes est traitée plus en détail au paragraphe 57 des présents commentaires.

20. En raison de la nature des services numériques automatisés, il est peu probable que les revenus provenant de services numériques automatisés relèvent à la fois de l'article 12B et de l'article 14. Néanmoins, afin d'éviter toute incertitude, les paragraphes 2 et 3 prévoient explicitement que l'article 12B s'applique aux revenus tirés de services numériques automatisés qui relèvent également du champ d'application de l'article 14. Toutefois, si le bénéficiaire effectif des revenus exerce une profession indépendante dans l'État contractant d'où proviennent les revenus provenant de services numériques automatisés au moyen d'une base fixe qui y est située et que les revenus de services numériques automatisés se rattachent effectivement liés à cette base fixe, le paragraphe 8 de l'article 12B prévoit que ce sont les dispositions de l'article 14, plutôt que celles de l'article 12B, qui s'appliquent.

## **B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 12B**

### ***Paragraphe 1***

21. Le paragraphe 1 stipule que les revenus provenant de services numériques automatisés qui proviennent d'un État contractant et dont les paiements sous-jacents sont effectués à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État contractant. Il ne prévoit toutefois pas que ces revenus sont exclusivement imposables dans l'État de résidence.



22. Le terme « paiement » revêt un sens très large, tout comme le terme connexe « payé » qui est utilisé aux articles 10 et 11. Comme il est indiqué au paragraphe 3 des commentaires sur l'article 10 (citant le paragraphe 7 des commentaires sur l'article 10 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE) et au paragraphe 6 des commentaires sur l'article 11 (citant le paragraphe 5 des commentaires sur l'article 11 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE), la notion de paiement signifie l'exécution de l'obligation de mettre des fonds à la disposition du prestataire de services de la manière requis par le contrat ou les usages. Selon la définition de l'expression « services numériques automatisés » au paragraphe 5, cette expression signifie tout service fourni sur Internet ou autre réseau électronique ne nécessitant qu'un minimum d'intervention humaine de la part du fournisseur de services.

23. L'article 12B ne traite que des revenus provenant de services numériques automatisés qui proviennent d'un État contractant et que tirent un résident de l'autre État contractant. Il ne s'applique donc pas aux revenus pour des services provenant d'un État tiers. Le paragraphe 9 et le paragraphe 10 de l'article 12B précisent respectivement dans quelles circonstances les revenus provenant de services numériques automatisés sont réputés provenir d'un État contractant et sont réputés ne pas provenir d'un État contractant. En vertu du paragraphe 9, les revenus provenant de services numériques automatisés sont réputés provenir d'un État contractant si les paiements sous-jacents à ces revenus sont effectués par un résident de cet État ou si la charge de ces paiements est supportée par l'établissement stable ou la base fixe, situé dans cet État, d'une personne résidente d'un autre État. Toutefois, en vertu du paragraphe 10, les revenus provenant de services numériques automatisés sont réputés ne pas provenir de cet État si la charge des paiements sous-jacents à ces revenus est supportée par un établissement stable ou une base fixe que le résident a dans l'autre État contractant.

### *Paragraphe 2*

24. Le paragraphe 2 pose le principe selon lequel l'État contractant d'où proviennent les revenus provenant de services numériques automatisés peut imposer ces paiements conformément aux dispositions de son droit interne. Toutefois, si le bénéficiaire effectif de ces revenus est

un résident de l'autre État contractant, le montant de l'impôt prélevé par l'État d'où proviennent les revenus provenant de services numériques automatisés ne peut excéder un pourcentage maximal, à établir par voie de négociations bilatérales, du montant brut des paiements sous-jacents à ces revenus.

25. Une large minorité de membres étaient d'avis<sup>61</sup> qu'il serait souhaitable d'inclure des seuils pour l'application de l'article 12B afin de réduire le nombre de contribuables qui seraient soumis à une éventuelle imposition excessive du fait de l'application de l'imposition à la source, sur une base brute, des revenus provenant de services numériques automatisés. De tels seuils pourraient être, par exemple, un seuil fondé sur les recettes mondiales du contribuable, ce qui permettrait de protéger les petits contribuables pour lesquels ce résultat défavorable serait plus difficile à supporter que pour les contribuables plus importants, et un seuil fondé sur le montant des revenus tirés de services numériques automatisés provenant de l'État de la source, ce qui permettrait de protéger les contribuables qui viennent d'entrer sur un marché particulier puisque ceux-ci fonctionnent le plus souvent à perte pendant la phase de démarrage.

26. Les États qui désirent adopter l'opinion minoritaire exprimée au paragraphe précédent peuvent souhaiter convenir bilatéralement de remplacer le paragraphe 2 de l'article par ce qui suit :

2. Toutefois, sous réserve des dispositions de l'article 8 et nonobstant les dispositions de l'article 14, les revenus provenant de services numériques automatisés provenant d'un État contractant sont aussi imposables dans cet État selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif de ces revenus est un résident de l'autre État contractant, les revenus provenant de services numériques automatisés provenant d'un État contractant ne sont imposables dans l'État contractant d'où ils proviennent que si :

(a) le chiffre d'affaires mondial du bénéficiaire effectif des revenus pour l'année fiscale considérée est supérieur à \_\_\_ ; et

---

61 La décision d'inclure cette opinion minoritaire dans les commentaires a été prise lors de la vingt-deuxième session du Comité tenue en avril 2021.

(b) les recettes provenant de services numériques automatisés que tire ce bénéficiaire effectif de l'État contractant durant l'année fiscale considérée sont supérieures à \_\_\_ ;

et l'impôt ainsi établi ne peut excéder \_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*] du montant brut des paiements sous-jacents à ces revenus.

27. Lorsqu'il est examiné conjointement avec l'article 23 (Méthodes pour éliminer les doubles impositions), le paragraphe 2 établit le droit prioritaire du pays d'où proviennent les revenus provenant de services numériques automatisés d'imposer ces paiements conformément à son droit interne (sous réserve du taux maximal d'imposition prévu si le bénéficiaire effectif des revenus est un résident de l'autre État contractant). En conséquence, le pays dans lequel réside le bénéficiaire des revenus est tenu d'éliminer la double imposition de ces revenus. En vertu de l'article 23 A ou 23 B, le pays de résidence est tenu d'accorder un allègement de la double imposition soit en exemptant d'impôt les revenus provenant de services numériques automatisés, soit en octroyant un crédit sur l'impôt dû au pays de résidence à l'égard des revenus provenant de services numériques automatisés pour tout impôt prélevé sur ces revenus par l'autre État contractant conformément à l'article 12B. À cet égard, lorsqu'un pays applique la méthode d'exemption prévue à l'article 23 A, il peut plutôt, en vertu du paragraphe 2 de l'article 23 A, appliquer la méthode du crédit en ce qui concerne les éléments de revenu imposables en vertu des articles 10, 11, 12, 12A ou 12B. Un résident de l'État R, tirant des revenus de l'État S, peut subir une perte dans l'État R, dans l'État S ou dans un État tiers. Aux fins du crédit d'impôt, en général, une perte dans un État donné sera déduite d'autres revenus provenant du même État. Lorsque le revenu total provient de l'étranger et qu'aucun revenu, mais plutôt une perte n'excédant pas les revenus provenant de l'étranger survient dans l'État R, l'impôt total perçu dans l'État R sera approprié aux revenus de l'État S, et la déduction maximale que l'État R doit autoriser sera par conséquent l'impôt perçu dans l'État R. D'autres solutions sont possibles. Comme il est indiqué au paragraphe 66 des commentaires sur l'article 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 25 des commentaires sur l'article 23 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, certains États sont très libéraux dans l'application de la méthode du crédit. Certains États envisagent également ou ont déjà adopté la possibilité de

reporter les crédits d'impôt inutilisés. Les États contractants sont, bien entendu, libres, dans les négociations bilatérales, de modifier l'article pour traiter de l'une quelconque des questions susmentionnées. Par conséquent, la question de savoir si l'impôt payé dans l'État de la source conformément à l'article 12B fait l'objet d'un allègement dans l'État de résidence la même année ou au cours des années suivantes dépendrait des lois et pratiques internes de chaque État.

28. Le taux maximal d'impôt sur les revenus provenant des services numériques automatisés doit être établi dans le cadre des négociations bilatérales entre les États contractants. Bien que le taux doive être négocié bilatéralement, il est recommandé de prévoir un taux assez faible, c'est-à-dire trois ou quatre pour cent.

29. La détermination exacte du taux d'impôt à prélever à la source sur les paiements sous-jacents aux revenus provenant des services numériques automatisés devrait tenir compte de plusieurs facteurs, incluant notamment :

- La possibilité qu'un taux élevé d'impôt retenu à la source puisse amener les fournisseurs de services non-résidents à répercuter le coût de cet impôt sur les clients d'un pays, ce qui signifierait que ce pays augmenterait ses recettes fiscales aux dépens de ses propres résidents plutôt que des fournisseurs de services non-résidents.
- La possibilité qu'un taux d'imposition supérieur à la limite du crédit pour impôt étranger dans le pays de résidence puisse dissuader la fourniture de services transfrontaliers.
- La possibilité que certains prestataires de services non-résidents puissent encourir des coûts élevés pour fournir des services numériques automatisés, de sorte qu'un taux élevé d'impôt retenu à la source sur le montant brut des rémunérations puisse entraîner un taux d'imposition effectif excessif sur le revenu net tiré des services.
- Le fait qu'une réduction du taux d'impôt retenu à la source a des conséquences sur les recettes et l'échange de devises pour le pays qui impose l'impôt retenu à la source.
- Les flux relatifs de rémunérations pour services numériques automatisés (par exemple, des pays en développement vers les pays développés).

30. La notion de bénéficiaire effectif est incluse au paragraphe 2 pour clarifier le sens de l'expression « paiements ... effectués à un résident » utilisée au paragraphe 1 de l'article. Suite à l'inclusion de cette expression, un État contractant n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus provenant de services numériques automatisés uniquement parce que les paiements sous-jacents à ces revenus sont faits directement à un résident d'un autre État avec lequel le premier État a conclu une convention fiscale.

31. Étant donné que l'expression « bénéficiaire effectif » est incluse au paragraphe 2 pour résoudre les difficultés susceptibles de résulter de l'utilisation de l'expression « paiements ... effectués à un résident » au paragraphe 1, elle est censée être interprétée dans ce contexte et ne pas faire référence à une quelconque signification technique qu'elle aurait pu avoir selon le droit interne d'un pays donné. Par conséquent, l'expression « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisée dans une acception étroite et technique (comme le sens que lui attribue le droit des fiducies de nombreux pays de common law<sup>62</sup>), mais doit être entendue dans son contexte, en particulier à la lumière de l'expression « paiements ... effectués à un résident », et à la lumière de l'objet et du but de la convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

32. La réduction ou l'exonération de l'impôt dû au titre d'un élément de revenu est accordée par un État à un résident de l'autre État contractant afin d'éviter en totalité ou en partie la double imposition qui résulterait de l'imposition concurrente de ce même revenu par l'État de la résidence. Lorsqu'un élément de revenu est payé à un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la convention qu'un État accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le bénéficiaire direct du revenu est un résident de l'autre État

---

62 Par exemple, lorsque les fiduciaires d'une fiducie discrétionnaire ne distribuent pas les revenus provenant de services numériques automatisés perçus au cours d'une période donnée, ces fiduciaires, agissant en cette qualité (ou la fiducie si elle est reconnue en tant que contribuable distinct), pourraient être les bénéficiaires effectifs de ces revenus aux fins de l'article 12B même s'ils ne sont pas les bénéficiaires effectifs selon le droit des fiducies applicable.

contractant. Le récipiendaire direct du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence.

33. Il serait également contraire à l'objet et au but de la convention qu'un État accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans la cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE intitulé *Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais*<sup>63</sup> conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

34. Dans ces différents exemples (agent, mandataire, société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur), le récipiendaire direct des paiements effectués en contrepartie de services numériques automatisés n'est pas le « bénéficiaire effectif » parce que le droit du récipiendaire d'utiliser les revenus provenant de ces services numériques automatisés et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder les revenus reçus à une autre personne. Cette obligation découle habituellement de documents juridiques pertinents, mais peut également exister en raison de faits et de circonstances qui montrent que, fondamentalement, le récipiendaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser les revenus et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder ces revenus à une autre personne. Ce type d'obligation ne couvre pas les obligations contractuelles ou légales qui ne dépendent pas de la réception des revenus par le récipiendaire direct, comme les obligations qui ne dépendent pas de

---

63 Reproduit à la page R(6)-1 du volume II de la version 2017 complète du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, disponible à [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete\\_0faf9b6c-fr#page1983](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_0faf9b6c-fr#page1983), consulté le 30 septembre 2021.

la réception des revenus et que le récipiendaire direct peut avoir en sa qualité de débiteur ou de partie à des transactions financières. Lorsque le récipiendaire de paiements effectués en contrepartie de services numériques automatisés a effectivement le droit d'utiliser les revenus provenant de ces services et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder ces revenus à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de ces revenus.

35. Le fait que le récipiendaire des paiements effectués en contrepartie de services numériques automatisés soit considéré comme le bénéficiaire effectif des revenus provenant de ces services ne signifie pas que la limite de l'impôt prévue au paragraphe 2 doit être automatiquement appliquée. Cette limite n'est pas applicable dans les cas d'abus du paragraphe 2. Comme il est expliqué dans la section intitulée *Utilisation inappropriée des conventions fiscales* dans les commentaires sur l'article 1, il y a plusieurs façons de contrecarrer les montages utilisant des sociétés relais et, plus généralement, le chalandage fiscal. Cela peut se faire en ayant recours aux règles anti-abus spécifiques du droit interne ou des conventions fiscales, aux règles générales anti-abus du droit interne ou des conventions fiscales, aux doctrines judiciaires telles l'approche de la primauté du fond sur la forme et celle de la substance économique, et aux principes d'interprétation applicables aux dispositions des conventions fiscales. Bien que le concept de « bénéficiaire effectif » règle certaines formes d'évasion fiscale (notamment celles qui impliquent l'interposition d'un récipiendaire tenu de céder les paiements effectués en contrepartie de services numériques automatisés à une tierce personne), il ne couvre pas d'autres cas de chalandage fiscal et ne doit donc pas être considéré comme limitant d'une quelconque façon l'application d'autres approches pour résoudre ces cas.

36. Les explications ci-dessus concernant la signification de l'expression « bénéficiaire effectif » montrent bien qu'il convient d'opérer une distinction entre le sens qui lui est donné dans le contexte de cet article et le sens différent qui lui a été donné dans le cadre d'autres instruments<sup>64</sup> portant sur la détermination des personnes (en général des

---

64 Voir, par exemple, Groupe d'action financière, *Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération – Les Recommandations du GAFI* (OCDE-GAFI, Paris, 2012), qui établissent en détail la norme internatio-

personnes physiques) qui exercent le contrôle ultime sur des entités ou des actifs. Ce sens différent du terme « bénéficiaire effectif » ne peut pas être retenu dans le contexte de la convention. De fait, ce sens, qui fait référence à des personnes physiques, n'est pas compatible avec la formulation explicite de l'alinéa (a) du paragraphe 2 de l'article 10, qui désigne une situation dans laquelle une société est le bénéficiaire effectif d'un dividende. Dans le contexte des articles 10, 11, 12, 12A et 12B, l'expression « bénéficiaire effectif » vise à résoudre les difficultés posées par l'utilisation de l'expression « payés à » par rapport aux dividendes, intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques et revenus provenant de services numériques automatisés plutôt que les difficultés liées à la propriété des droits ou biens au titre desquels les paiements sont effectués. C'est pourquoi il serait inopportun, dans le contexte de ces articles, d'envisager une signification qui renvoie aux personnes physiques qui exercent « en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique »<sup>65</sup>.

---

nale sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et qui donne la définition suivante du terme bénéficiaire effectif (page 120) : « L'expression bénéficiaire effectif désigne la ou les personnes physiques qui en dernier lieu possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de laquelle une opération est effectuée. Sont également comprises les personnes qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique. » De même, le rapport de 2001 du Groupe de direction de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise, *Au-delà des apparences : l'utilisation des entités juridiques à des fins illicites* (OCDE, Paris, 2001), donne la définition suivante du concept de bénéficiaire effectif (page 16) :

Dans le présent rapport, on entend par « bénéficiaire effectif » la personne physique qui est l'ultime titulaire de la propriété. Dans certaines situations, il faut, pour détecter le bénéficiaire effectif, lever le voile de toute une série de personnes morales ou physiques intermédiaires pour arriver à la personne physique qui est le véritable bénéficiaire. Dans le cas des sociétés de capitaux, la propriété est détenue par les actionnaires ou par les associés. Dans le cas des sociétés de personnes, elle appartient aux associés et aux commanditaires ou commandités. Lorsqu'il s'agit d'une fiducie ou d'une fondation, la propriété effective renvoie aux bénéficiaires, y compris les constituants ou les fondateurs.

65 Voir la définition du Groupe d'action financière citée dans la note précédente.



37. Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, la limite de l'impôt qui peut être prélevé par un État reste applicable lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un l'autre État contractant ou dans un État tiers est interposé entre le bénéficiaire et le payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant.

38. Afin d'éviter toute incertitude, il est explicitement stipulé aux paragraphes 2 et 3 que les dispositions de ces paragraphes s'appliquent sous réserve des dispositions de l'article 8 et nonobstant les dispositions de l'article 14. En vertu de l'article 8, les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international ne sont imposables que dans cet État<sup>66</sup>. En vertu de l'article 14, les revenus qu'une personne qui est résidente d'un État contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant ne sont imposables dans l'autre État contractant que si les services sont exécutés au moyen d'une base fixe située dans cet autre État dont dispose habituellement cette personne ou si cette personne séjourne dans cet État pendant 183 jours ou plus au cours d'une période de douze mois commençant ou se terminant pendant l'année fiscale considérée. Toutefois, en raison de la nature des services numériques automatisés, il est peu probable que les revenus provenant de ces services soient traités en vertu de l'article 8 ou de l'article 14.

### *Paragraphes 3 et 4*

39. Le paragraphe 3 donne au résident d'un État contractant qui est le bénéficiaire effectif de revenus provenant de services numériques automatisés la possibilité d'être imposé sur une base nette pour toute l'année dans l'autre État contractant d'où proviennent ces revenus plutôt que d'être imposé en vertu du paragraphe 2. Selon le paragraphe 3, le bénéficiaire effectif des revenus peut demander à l'État contractant d'où proviennent ces revenus d'être soumis à l'imposition de ses bénéfices déterminés, tels que définis dans ce paragraphe. Cette option offre un allègement dans les cas où le contribuable peut avoir une obligation fiscale inférieure à celle déterminée en vertu des

---

66 Sous réserve de l'exception prévue au paragraphe 2 de l'article 8 (variante B).

dispositions du paragraphe 2 et également dans les cas où il a une perte d'entreprise globale ou une perte dans le secteur d'activité concerné au cours de l'année d'imposition.

40. Selon le paragraphe 3, les bénéfices déterminés correspondent à 30 pour cent du montant obtenu en appliquant le ratio de rentabilité du secteur d'activité des services numériques automatisés du bénéficiaire effectif au revenu annuel brut de ces services tiré de l'État contractant d'où proviennent ces revenus. Lorsque le bénéficiaire effectif ne tient pas de comptabilité sectorielle, le ratio de rentabilité global du bénéficiaire effectif est utilisé pour calculer les bénéfices déterminés. Le revenu annuel brut des services numériques automatisés tiré de l'État contractant d'où proviennent les revenus provenant de ces services représente la somme totale des paiements sous-jacents aux revenus provenant de services numériques automatisés qui proviennent de cet État, conformément aux règles de source stipulées aux paragraphes 9 et 10 de l'article, au cours de l'année fiscale considérée.

41. Une large minorité de membres étaient d'avis<sup>67</sup> que tenir compte de 30 pour cent des bénéfices consolidés du groupe pour le calcul de l'impôt net pourrait être excessif et qu'il faudrait envisager de négocier bilatéralement un pourcentage qui reflète plus fidèlement les faits et les circonstances particuliers.

42. Lorsque le bénéficiaire effectif appartient à un groupe multinational d'entreprises, le ratio de rentabilité à appliquer est le ratio de rentabilité du segment des services numériques automatisés du groupe ou le ratio de rentabilité du groupe lui-même si le groupe ne tient pas une comptabilité sectorielle, à condition que le ratio de rentabilité du groupe multinational d'entreprises soit supérieur au ratio de rentabilité du bénéficiaire effectif lui-même. Cette dernière règle vise à empêcher une réduction possible de la rentabilité par des transactions motivées par des considérations fiscales entre membres du groupe multinational d'entreprises. L'application du paragraphe 3 dans les cas où le bénéficiaire effectif appartient à un groupe multinational d'entreprises est subordonnée à la disponibilité d'informations sur la rentabilité du

---

67 La décision d'inclure cette opinion minoritaire dans les commentaires a été prise lors de la vingt-deuxième session du Comité tenue en avril 2021.

groupe multinational d'entreprises dans l'État contractant d'où proviennent les revenus de services numériques automatisés. Dans certaines situations, ces informations peuvent être disponibles par le biais de l'échange de déclarations pays par pays. Les mécanismes d'échange de renseignements peuvent être utilisés pour obtenir ces informations dans certaines situations. Le bénéficiaire effectif lui-même peut également être en mesure d'obtenir ces informations et de les fournir aux autorités fiscales lorsqu'il opte pour l'imposition sur une base nette en vertu du paragraphe 3. Lorsque l'administration fiscale ne dispose toujours pas de ces informations, le paragraphe 2 prévaut et la possibilité offerte par le paragraphe 3 ne s'applique pas à une entreprise appartenant à un groupe multinational d'entreprises.

43. Une large minorité de membres craignaient<sup>68</sup> que le fait d'exiger d'un bénéficiaire effectif faisant partie d'un groupe multinational d'entreprises qu'il utilise le plus élevé de son propre ratio de rentabilité et du ratio de rentabilité du groupe multinational d'entreprises puisse ajouter une complexité importante, augmenter le risque qu'un impôt puisse être prélevé lorsque le bénéficiaire effectif est en situation de perte même dans le cas où l'option d'imposition sur une base nette est exercée, et augmenter le risque d'imposition excessive ainsi que le risque d'imposition double ou multiple. Une solution de rechange pour faire face aux risques identifiés par ces membres consiste à modifier le paragraphe 3 pour n'y faire référence qu'au ratio de rentabilité du bénéficiaire effectif, avec l'inclusion éventuelle d'une règle anti-abus pour répondre à la préoccupation de la majorité selon laquelle la rentabilité du bénéficiaire effectif pourrait être réduite par des transactions motivées par des considérations fiscales entre membres du groupe multinational d'entreprises.

44. Selon les normes internationales en matière de prix de transfert<sup>69</sup>, un groupe multinational d'entreprises est un groupe d'entreprises

---

68 La décision d'inclure cette opinion minoritaire dans les commentaires a été prise lors de la vingt-deuxième session du Comité tenue en avril 2021.

69 Voir Nations Unies, *Manuel pratique sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement (2021)*, note de bas de page 23 ci-dessus ainsi que OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, note de bas de page 22 ci-dessus.

associées ayant des établissements commerciaux dans deux pays ou plus. Les groupes multinationaux d'entreprises opèrent généralement dans le monde entier par l'intermédiaire de filiales ou d'établissements stables constitués localement. Le paragraphe 4 fournit une définition claire de l'expression « groupe multinational d'entreprises » au sens du paragraphe 3 ; selon cette définition, cette expression désigne tout « groupe » qui comprend deux entreprises ou plus dont la résidence fiscale se trouve dans des juridictions différentes. En outre, le terme « groupe » est défini comme un ensemble d'entreprises liées par la propriété ou le contrôle, de sorte qu'il est tenu de préparer des états financiers consolidés à des fins d'information financière en vertu des principes comptables applicables, ou qu'il serait tenu de le faire si des droits de participations dans l'une des entreprises étaient négociées sur un marché boursier public.

45. Une large minorité de membres estime<sup>70</sup> que lorsque le contribuable n'est pas présent et n'exerce donc aucune fonction dans l'État de la source, il ne devrait pas y être soumis à l'impôt sur ses bénéfices de routine fondés sur des fonctions. À moins que les bénéfices de routine ne soit exclus du calcul du ratio de rentabilité, l'État de la source pourrait imposer les bénéfices de routine qui ont déjà été imposés par les États où les fonctions de routine sont exercées. Cela donnerait lieu à une double imposition et l'État de résidence pourrait trouver cela injuste (par exemple, dans les situations où les fonctions de routine sont exercées dans l'État de résidence) ou pourrait ne pas être en mesure d'éliminer la double imposition (par exemple, dans les situations où les fonctions de routine sont exercées dans un État tiers).

46. Il est également possible que les fonctions de routine soient exercées dans l'État de la source lui-même. À titre d'exemple, un contribuable tire des revenus de services numériques automatisés de l'État de la source et dispose en même temps d'un établissement stable dans cet État par l'intermédiaire duquel ce contribuable exerce des fonctions de routine qui supportent ses activités de fourniture de services numériques automatisés. Dans un tel cas, les bénéfices de routine imputables à l'établissement stable et tirés de l'exercice de ces fonctions

---

70 La décision d'inclure cette opinion minoritaire dans les commentaires a été prise lors de la vingt-deuxième session du Comité tenue en avril 2021.

de routine auraient déjà été imposés dans l'État de la source, ces bénéfices faisant par ailleurs partie des bénéfices que le contribuable tire de l'exercice de ses activités dans l'État de la source. Si les bénéfices de routine ne sont pas exclus du calcul du ratio de rentabilité, l'État de la source imposerait deux fois les mêmes bénéfices de routine. Ces membres sont favorables à exclure du calcul du ratio de rentabilité les bénéfices de routine attribuables aux fonctions exercées, aux risques assumés et aux actifs utilisés.

47. Le ratio de rentabilité du bénéficiaire effectif ou du groupe multinational d'entreprises auquel appartient le bénéficiaire effectif s'entend des bénéfices annuels divisés par le chiffre d'affaires annuel, tel qu'ils figurent dans les états financiers consolidés du secteur d'activité des services numériques automatisés du bénéficiaire effectif ou du groupe auquel il appartient, ou du bénéficiaire effectif ou du groupe dans son ensemble, selon le cas. À moins qu'il n'en soit convenu autrement entre les États contractants, le bénéfice à utiliser pour le calcul de la rentabilité serait le bénéfice avant impôt tel qu'il figure dans la comptabilité du bénéficiaire effectif, ou tel qu'il figure dans la comptabilité consolidée du groupe multinational d'entreprises<sup>71</sup>, selon le cas, avec des ajustements tels que, par exemple, l'exclusion des frais d'impôt sur le revenu, des revenus de dividendes ou des gains ou pertes liés aux actions, l'ajout de dépenses ne donnant pas droit à déduction dans le calcul de l'impôt sur le revenu des sociétés pour des raisons de politique fiscale, etc.

48. Les États partageant les préoccupations exprimées dans les opinions minoritaires exprimées aux paragraphes 41, 43 et 45 ci-dessus, et souhaitant se référer uniquement au ratio de rentabilité du bénéficiaire effectif, exclure les bénéfices de routine du calcul du ratio de rentabilité et laisser aux négociations bilatérales le soin de déterminer quel pourcentage des bénéfices déterminés est imposable dans l'État de la source, peuvent convenir bilatéralement de remplacer le paragraphe 3 de l'article par ce qui suit :

---

71 Les normes de comptabilité financière pertinentes pour le groupe multinational d'entreprises seraient les normes de comptabilité financière utilisées par l'entité mère ultime dans la préparation de ses états financiers consolidés.

3. Les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas si le bénéficiaire effectif des revenus provenant de services numériques automatisés, réside d'un État contractant, demande à l'autre État contractant d'où proviennent ces revenus de soumettre ses bénéfices déterminés provenant de services numériques automatisés pour l'année fiscale considérée à une imposition au taux d'imposition prévu par la législation de cet État. Sous réserve des dispositions de l'article 8 et notwithstanding les dispositions de l'article 14, si le bénéficiaire effectif fait cette demande, l'imposition par cet État contractant s'effectue en conséquence. Pour l'application du présent paragraphe, les bénéfices déterminés correspondent à \_\_\_ pour cent du montant résultant de l'application, aux revenus annuels bruts tirés des services numériques automatisés qui proviennent de l'État contractant d'où ces revenus proviennent :

- a) du ratio de rentabilité du secteur d'activité des services numériques automatisés du bénéficiaire effectif lorsqu'une comptabilité sectorielle est tenue ;
- b) du ratio de rentabilité global du bénéficiaire effectif lorsqu'une comptabilité sectorielle est tenue ;

réduit de \_\_\_ pour cent au titre de rendement réputé des fonctions de routine exercées dans le but de fournir les services numériques automatisés.

49. Afin d'éviter les litiges et d'assurer la certitude, il n'est pas envisagé d'apporter beaucoup d'ajustements aux bénéfices figurant dans la comptabilité lors de la détermination des bénéfices à utiliser dans le calcul de la rentabilité aux fins du paragraphe 3. La rentabilité du groupe multinational d'entreprises à utiliser aux fins du paragraphe 3 serait pour la même année fiscale. Les informations concernant le ratio de rentabilité du groupe multinational d'entreprises peuvent être fournies par le contribuable avec des preuves à l'appui. L'administration fiscale de l'État contractant d'où proviennent les revenus de services numériques automatisés peut, dans les cas appropriés, procéder à une vérification croisée de l'exactitude de la déclaration d'un contribuable au moyen des divers mécanismes d'échange de renseignements disponibles.

50. Les bénéfices déterminés ont été fixés à 30 pour cent du montant obtenu en appliquant le ratio de rentabilité aux recettes locales parce

que la totalité des bénéfices provenant de la juridiction du marché ne peut être attribuée à cette juridiction. Le pourcentage de 30 pour cent a été adopté par le Comité d'une part, afin d'assurer une certitude, et d'autre part, afin de fournir une part juste et raisonnable aux deux juridictions compte tenu du rôle spécial que jouent les marchés dans la réalisation des bénéfices provenant des activités visées par l'article. Lors de la détermination de ce pourcentage, on a accordé la même importance aux rôles respectifs que jouent les actifs, les employés et les recettes dans la réalisation de bénéfices. Enfin, de l'avis du Comité, le pourcentage de 30 pour cent constitue un compromis équilibré en ce qui concerne la répartition des bénéfices entre les pays de la source et de la résidence.

51. Les bénéfices déterminés sont imposables au taux d'imposition prévu par le droit interne de l'État contractant. Le droit interne peut prévoir une procédure d'inscription des fournisseurs de services numériques automatisés ainsi que les formulaires dont la production est nécessaire pour faciliter l'imposition des revenus provenant de services numériques automatisés conformément au paragraphe 3. De même, tout impôt qui aurait pu être prélevé à la source en vertu du paragraphe 2 devrait être pris en compte dans le calcul subséquent de l'impôt à payer en vertu du paragraphe 3.

### *Paragraphe 5 et 6*

52. Le paragraphe 5 définit les « services numériques automatisés » aux fins de l'article 12B comme tout service fourni sur Internet ou sur un réseau numérique ou autre réseau électronique ne nécessitant qu'un minimum d'intervention humaine de la part du fournisseur de services. Le paragraphe 6 énumère des exemples de services qui peuvent constituer des services numériques automatisés.

53. Un service est considéré comme étant automatisé lorsque l'utilisateur est en mesure d'utiliser le service en raison de la mise en place d'équipements et de systèmes qui lui permettent d'obtenir le service automatiquement, par opposition à la situation dans laquelle la fourniture du service nécessite une interaction sur mesure avec le fournisseur de ce service. Pour déterminer si un service nécessite un minimum d'intervention humaine, il faut examiner la situation du fournisseur de ce service sans tenir compte de toute intervention humaine de la part

de l'utilisateur, par exemple lorsque l'utilisateur peut entrer certains paramètres dans un système automatisé pour obtenir un résultat personnalisé. En outre, la définition met l'accent sur la prestation de services et n'inclut donc pas une intervention humaine lors de la création, du soutien ou de la maintenance du système nécessaire à la fourniture de services, de la maintenance et de la mise à jour de l'environnement du système, du traitement des erreurs du système ou de la réalisation d'autres ajustements génériques et non spécifiques sans rapport avec les demandes individuelles des utilisateurs. Le seuil d'une d'intervention humaine minimale n'est pas franchi lorsque la fourniture de services à de nouveaux utilisateurs implique une réponse humaine très limitée aux demandes/entrées individuelles des utilisateurs au point de prestation de services ou lorsque, dans des cas individuels impliquant des problèmes particuliers et plus complexes, les programmes informatiques exécutant le système dirigent le client vers un membre du personnel.

54. Un important indicateur du concept de services automatisés est de savoir s'il est possible de se développer et de fournir le même type de services aux nouveaux utilisateurs avec un minimum d'intervention humaine. Cet indicateur vise à identifier les entreprises de services numériques automatisés qui bénéficient d'économies d'échelle importantes, plutôt que de suggérer qu'aucune intervention humaine n'est requise dans la conduite des affaires d'une entreprise. Pour de nombreuses entreprises de services numériques automatisés, le développement du système qui fournit les services offerts peut nécessiter une importante intervention humaine initiale et des apports en capital considérables, tels que la création d'algorithmes pour fournir les services automatisés, y compris des fonctionnalités telles que l'adaptation de l'offre aux préférences des utilisateurs. Ce qui distingue les entreprises de services numériques automatisés, c'est qu'une intervention humaine supplémentaire n'est pas ou peu nécessaire pour fournir les mêmes services à des utilisateurs additionnels. En d'autres termes, une fois que l'offre de services d'une entreprise de services numériques automatisés est développée (comme un catalogue de musique ou une plateforme de médias sociaux), l'entreprise peut fournir ces services de façon automatisée à un seul utilisateur, ou à plusieurs autres, avec essentiellement le même processus commercial. À l'opposé, une entreprise de services numériques non automatisés qui fournirait des



services à de nouveaux clients ferait face à une augmentation proportionnelle du coût des services fournis.

55. La condition selon laquelle un service numérique automatisé doit être fourni sur Internet ou sur un réseau numérique ou autre réseau électronique distingue ce service des services qui sont fournis par d'autres méthodes, telles que la prestation physique sur place d'un service. Aucune distinction n'est faite entre les différentes méthodes de transmission sur Internet ou sur réseau électronique aux fins de déterminer si un service est un service numérique automatisé. Cette détermination n'est pas non plus influencée par le fait que le fournisseur de services possède l'équipement de transmission, le loue ou le contrôle de toute autre manière.

56. La définition générale de « services numériques automatisés » figurant au paragraphe 5 de l'article 12B est exhaustive et, lorsqu'elle est lue conjointement avec la liste des services spécifiques énumérés au paragraphe 6, lesquels constituent souvent des services numériques automatisés, cette définition offre plus de certitude et de souplesse. L'avantage d'utiliser une définition générale étayée par une liste de catégories spécifiques de services est que cette approche permet de s'adapter aux changements rapides de la technologie qui pourraient produire de nouveaux types de services numériques automatisés qui ne sont pas déjà inclus ou exclus dans les listes spécifiques qui figurent respectivement aux paragraphes 57 et 59 ci-dessous. Lorsque plusieurs éléments identifiables et substantiels en eux-mêmes sont fournis, chaque élément fourni doit être évalué individuellement par rapport à la définition.

57. Le paragraphe 6 de l'article énumère des exemples de services qui constitueront souvent des services numériques automatisés. Toutefois, cette liste n'est pas autonome. Bien que le paragraphe 6 note que les services de publicité en ligne, la fourniture de données d'utilisateur, etc., sont des types courants de services numériques automatisés, les exigences du paragraphe 5 doivent également être respectées lorsque l'on examine les activités exercées par un bénéficiaire effectif ou un groupe multinational d'entreprises particulier. Le paragraphe 6 indique donc simplement qu'une activité peut constituer un service numérique automatisé ; il ne prévoit pas qu'une activité qui y est énumérée est nécessairement un service numérique automatisé. Les services suivants sont expressément mentionnés au paragraphe 6 :

- (a) les services de publicité en ligne ;
- (b) la fourniture de données d'utilisateurs ;
- (c) les moteurs de recherche en ligne ;
- (d) les plateformes d'intermédiation en ligne ;
- (e) les plateformes de réseaux sociaux ;
- (f) les services de contenu numérique ;
- (g) les jeux en ligne ;
- (h) les services d'informatique en nuage ; et
- (i) les services d'enseignement en ligne standardisés.

Ces catégories ne s'excluent pas mutuellement ; ainsi, par exemple, un service de contenu numérique pourrait être financé en tout ou en partie par de la publicité en ligne.

58. Les services énumérés au paragraphe 57 peuvent être décrits comme suit :

- (a) Les services de publicité en ligne désignent les services en ligne visant à publier des annonces sur une interface numérique, notamment les services d'achat, de stockage et de distribution de messages publicitaires, mais aussi de supervision publicitaire et de mesure des performances. Ils comprennent les systèmes utilisés parallèlement pour attirer des destinataires potentiels des publicités et recueillir des contributions de contenus et des données les concernant, y compris en fournissant des services tels que l'accès à l'interface numérique. Les services de publicité en ligne comprennent les services de publicité directe, notamment lorsque les plateformes de réseaux sociaux, les moteurs de recherche en ligne, les plateformes d'intermédiation en ligne et les fournisseurs de contenus numériques vendent directement l'inventaire publicitaire à publier sur les interfaces numériques qu'ils exploitent. Ces services couvrent également les systèmes et processus automatisés pour l'achat et la vente d'inventaires publicitaires (comme les plateformes côté demande (DSP), les plateformes côté offre (SSP), les plateformes automatisées de vente et d'achat d'espaces publicitaires, les services de vérification publicitaire, etc.).

Compte tenu de la définition large de l'expression « interface numérique », elle englobe également la publicité en ligne diffusée sur un appareil relié à Internet (« Internet des objets ») à condition qu'il existe un flux de revenus publicitaires identifiable.

- (b) La fourniture de données d'utilisateurs désigne la fourniture à un client tiers de données se rapportant aux utilisateurs d'une interface numérique, données qui sont collectées, compilées, agrégées ou autrement traitées au moyen d'un algorithme automatisé. Les données se rapportant aux utilisateurs désignent ici toutes les données personnelles directement ou indirectement identifiables, telles que les habitudes, les dépenses, la localisation, l'environnement, les services utilisés, les loisirs, ou les intérêts ou préférences personnels d'un utilisateur, y compris les données anonymisées et consolidées (notamment les informations de géolocalisation et les niveaux de trafic des utilisateurs). Une entreprise multinationale peut recueillir elle-même les données à la source sous la forme de données brutes (par exemple, le fabricant ou vendeur d'un système de chauffage domestique rassemble des données sur la consommation d'énergie ou un réseau social collecte des données sur ses utilisateurs) ou les acquérir auprès d'une autre entreprise. La source des données n'est pas pertinente dès lors que ces données sont générées par un utilisateur via une interface numérique.
- (c) Les moteurs de recherche en ligne constituent un moyen de mettre à la disposition des utilisateurs une interface numérique afin de leur permettre de rechercher sur Internet des informations ou des sites Web hébergés sur des interfaces numériques. Un grand nombre de moteurs de recherche en ligne sont monétisés par des services de publicité en ligne et/ou des services qui transmettent des données sur les utilisateurs, services qui peuvent constituer des services numériques automatisés visés à d'autres alinéas (les alinéas (a) et (b), par exemple) du paragraphe 6. La catégorie « moteurs de recherche en ligne » couvre également les situations dans lesquelles un moteur de recherche en

ligne facture l'accès aux utilisateurs, notamment dans le cadre d'un système d'abonnement ou lorsqu'il propose des technologies de recherche en ligne à intégrer dans le site Web hôte d'un tiers (une « zone de recherche », par exemple). Cette catégorie exclut les services comme les bases de données en ligne ou les fonctions de recherche « internes » des sites qui ne sont pas monétisées, lorsque les résultats des recherches sont limités aux données hébergées sur cette même interface numérique (ou des interfaces numériques liées). En revanche, si une base de données en ligne ou une fonction de recherche « interne » d'un site Web implique la monétisation des services et remplit les conditions de la définition générale de services numériques automatisés, elle relève du champ d'application de l'article 12B.

- (d) Les services de plateforme d'intermédiation en ligne désignent la mise à disposition d'une plateforme sur une interface numérique afin de permettre aux utilisateurs d'interagir avec d'autres utilisateurs, notamment afin de vendre, louer, faire de la publicité, exposer ou offrir de toute autre manière à d'autres utilisateurs des biens, services, contenu produit par des utilisateurs ou autre biens. Elle n'inclut pas la vente en ligne de biens et de services provenant du propre stock de la plateforme. Cette catégorie couvre les situations dans lesquelles le service permet des interactions entre des utilisateurs tiers, quels que soient la nature de l'interaction, les caractéristiques des utilisateurs concernés, le fait qu'une opération sous-jacente soit elle-même un service numérique automatisé ou l'importance des activités du prestataire de services dans la facilitation de l'interaction. Elle couvre également les situations dans lesquelles la plateforme d'intermédiation en ligne facture aux utilisateurs des services d'intermédiation en ligne, notamment par le biais de commissions ou de frais d'inscription ou d'abonnement. Les services d'intermédiation peuvent parfois être financés par des services de publicité en ligne et/ou des services qui fournissent des données sur les utilisateurs, services qui peuvent constituer des services numériques automatisés visés à d'autres alinéas (les alinéas (a) et (b), par exemple) du paragraphe 6.

- (e) Les services de plateformes de réseaux sociaux désignent la mise à disposition d'une plateforme sur une interface numérique afin de faciliter les interactions entre utilisateurs ou entre les utilisateurs et le contenu produit par eux. Cette catégorie englobe diverses activités comme les réseaux sociaux et professionnels, les plateformes de micro-blogging, les plateformes de partage de vidéos ou d'images, les sites de rencontres en ligne, les plateformes de partage d'évaluations d'utilisateurs ainsi que les plateformes de messagerie et d'appels en ligne, dont certaines pourraient se chevaucher avec les plateformes d'intermédiation. Cette catégorie couvre les situations dans lesquelles une plateforme de réseau social facture l'accès aux utilisateurs, notamment par le biais d'un système d'abonnement. Ces services peuvent être financés par la publicité en ligne, la vente de données ou des systèmes d'abonnement comme ceux utilisés pour les services de contenu numérique. De tels services de publicité en ligne etc. constituent des services numériques automatisés en vertu d'autres alinéas du paragraphe 6. Cette catégorie ne couvre pas les situations dans lesquelles les interactions de l'utilisateur sont purement accessoires par rapport à l'objet principal de l'interface numérique, notamment lorsqu'une entreprise vend son propre stock en ligne et que le site Web permet aux utilisateurs de publier des commentaires ou avis, ou permet à un utilisateur de participer à un chat en ligne avec un représentant commercial.
- (f) Les services de contenu numérique désignent la fourniture automatisée de contenu numérique, comme, par exemple, les programmes et applications informatiques, la musique, les vidéos, les livres et autres textes, les jeux, les journaux en ligne, les bibliothèques en ligne, les bases de données en ligne et les logiciels, excluant dans tous ces cas les données constituant une interface numérique, que cette fourniture se fasse par la transmission en flux, la consultation ou le téléchargement de contenu numérique et qu'il s'agisse d'un accès ponctuel, pour une durée limitée ou à titre permanent. Cette catégorie englobe les différentes formes de contenu numérique auquel un utilisateur peut avoir accès mais

n'inclut pas la simple mise à disposition d'une interface numérique destinée aux utilisateurs. Du point de vue de l'utilisateur, l'objectif d'une transaction de service numérique est la possibilité d'accéder au contenu numérique. À titre d'information, la diffusion en direct et le téléchargement consistent en un même processus de transmission de données, soit sous la forme d'un flux continu (équivalant, dans les faits, à un téléchargement temporaire), soit sous la forme d'un fichier enregistré sur l'appareil de l'utilisateur et disponible pour une utilisation ultérieure. Un certain nombre de services de flux de contenus numériques permettent à la fois la transmission en flux et le téléchargement, mais, du point de vue du fournisseur de services numériques automatisés, le processus est essentiellement le même. Le téléchargement de logiciels ou l'accès aux logiciels sur l'Internet remplit également les critères de la définition générale de services numériques automatisés lorsque ceci se fait de façon automatisée de sorte que seule une intervention humaine minimale est nécessaire pour mettre le logiciel à la disposition des utilisateurs sur l'Internet. À ce titre, la mise à disposition d'un logiciel accessible ou téléchargé sur l'Internet constituerait donc un service numérique automatisé relevant de la catégorie des « services de contenu numérique », ou pourrait relever de la catégorie des « services d'informatique en nuage » (« logiciel-service »). Le paragraphe 61 ci-dessous clarifie l'interaction avec d'autres articles dans les cas où des éléments de revenu pourraient être considérés comme couverts à la fois par l'article 12B et par l'article 12 ou 12A. En conséquence, l'article 12B ne s'applique pas à la fourniture de logiciels en tant que contenu numérique qui est effectuée par diffusion en continu ou par téléchargement si le paiement effectué en contrepartie de cette fourniture est considéré comme une redevance en vertu de l'article 12.

- (g) Les jeux en ligne désignent la mise à disposition d'une interface numérique aux fins de permettre aux utilisateurs d'interagir entre eux dans le même environnement de jeu. Cette catégorie englobe tous les jeux multijoueurs disponibles sur Internet, comme les jeux en ligne massivement

multijoueurs ou les autres jeux qui offrent des fonctionnalités multijoueurs, quel que soit le support ou la plateforme utilisé pour accéder au jeu. La possibilité d'achats intégrés ou tout autre achat en ligne pendant le jeu relève également de cette catégorie. Cette catégorie ne comprend pas les jeux à joueur unique (qui, s'ils sont diffusés en continu, consultés ou téléchargés sur Internet, relèveraient de la catégorie des services de contenu numérique) ou l'achat d'un jeu vendu sur un support matériel comme un DVD.

- (h) Les services d'informatique en nuage sont les services de fourniture standardisée sur demande d'un accès en réseau à des ressources informatiques, y compris l'infrastructure, les plateformes et les logiciels en tant que service (tels que les services informatiques, les services de stockage, de base de données, de migration, de mise en réseau et de fourniture de contenu, l'hébergement Web et les applications et logiciels destinés aux utilisateurs finaux). L'accès en réseau à des ressources informatiques standardisées à la demande comprend tous les types standardisés de services d'informatique en nuage, notamment les services informatiques, les services de stockage, de base de données, de migration, de mise en réseau et de fourniture de contenu, l'hébergement Web, ainsi que les applications et logiciels destinés aux utilisateurs finaux. Les services d'informatique en nuage sont généralement fournis de manière standardisée et fortement automatisée. Les services d'informatique en nuage standardisés peuvent être « assemblés » ou configurés conjointement à l'intention d'un client particulier (par le fournisseur de services ou par le client en mode de libre-service). Certains services d'informatique en nuage, cependant, nécessitent une intervention humaine importante pour personnaliser le service aux besoins d'un client particulier. Ces services ne sont pas des services numériques automatisés et ne relèvent donc pas du champ d'application de l'article 12B. Une solution sur mesure d'informatique en nuage nécessitant une intervention humaine plus que minimale de la part du fournisseur ou du personnel du fournisseur (par exemple, des ingénieurs ou des consultants) pour créer une nouvelle solution informatique (par opposition à la configuration

de solutions existantes) n'est pas considérée comme relevant de cette catégorie. Dans la mesure où l'intervention humaine ne concerne que la configuration de produits standardisés d'informatique en nuage, l'intégration de produits d'informatique en nuage standardisés dans l'architecture de technologie de l'information existante d'un client ou un soutien à la clientèle auxiliaire, l'intervention humaine sera considérée comme accessoire au service d'informatique en nuage, qui relèverait de cette catégorie.

- (i) Enfin, les services d'enseignement en ligne standardisés constituent la mise à disposition de programmes de formation en ligne à un nombre illimité d'utilisateurs, qui ne nécessitent pas : (a) la présence en temps réel d'un enseignant ; ou (b) l'adaptation significative du programme, des matériels d'enseignement ou des commentaires fournis en fonction d'un utilisateur précis ou d'un groupe restreint d'utilisateurs. Cette catégorie comprend des produits éducatifs préemballés et non personnalisés, comme une série de conférences préenregistrées dont le contenu n'est pas personnalisé en fonction de chaque utilisateur (par exemple, des cours en ligne ouverts et massifs). Même si ces services permettent parfois d'échanger sur le contenu du cours dans le cadre de forums de discussion intégrés à la plateforme, les interactions avec les formateurs sont limitées, voire inexistantes. Les services d'enseignement en ligne standardisés se caractérisent également par le fait que les travaux effectués par l'utilisateur ne sont généralement pas notés par les formateurs, mais de manière automatique ou par les autres utilisateurs. Cette catégorie exclut les produits de formation en ligne personnalisés destinés à un étudiant ou un groupe restreint d'étudiants et qui peuvent comporter certains éléments auxiliaires automatisés (notamment, une conférence préenregistrée proposée dans le cadre d'un programme de formation personnalisé ; des travaux notés automatiquement pour accompagner une conférence diffusée en direct). Ces services ne répondent pas non plus à la définition générale de services numériques automatisés et, à ce titre, font partie de la catégorie des services d'enseignement en ligne personnalisés qui figure au paragraphe 59.



59. Sur la base des principes généraux énoncés aux paragraphes 52 à 56 ci-dessus et afin d'éviter toute incertitude, l'expression « services numériques automatisés » ne comprend pas :

- (i) les services professionnels personnalisés ;
- (ii) les services d'enseignement en ligne personnalisés ;
- (iii) les services donnant accès à l'internet ou à un autre réseau électronique ;
- (iv) la vente en ligne de biens et de services autres que des services numériques automatisés ; et
- (v) les revenus provenant de la vente d'un bien physique, indépendamment de la connectivité réseau (« internet des objets »).

60. Les services et catégories d'activités énumérés au paragraphe 59 peuvent être décrits comme suit :

- (i) L'expression « services professionnels personnalisés » comprend les services comme les services d'architecture, d'ingénierie, juridiques, comptables, médicaux, professionnels, financiers ou autres services de consultation rendus par un spécialiste. Les services professionnels personnalisés ne sont pas couverts par la définition générale des services numériques automatisés. Même si ces services peuvent être fournis en ligne (envoi par courrier électronique d'un conseil juridique, de plans d'architecte ou calculs d'un comptable dans un tableur), ils nécessitent une adaptation à chaque client impliquant une personnalisation dans l'exercice du jugement professionnel et les interactions. Ces services ne sont pas automatisés et nécessitent plus qu'un minimum d'intervention humaine de la part du professionnel indépendant ou de l'entreprise. En outre, une intervention humaine supplémentaire serait nécessaire pour fournir les mêmes services à un utilisateur additionnel.
- (ii) Les services d'enseignement en ligne personnalisés désignent les services d'enseignement enregistrés ou en direct, accessibles en ligne lorsque l'enseignant adapte le service (notamment par des commentaires et une aide individualisés, non automatisés) aux besoins d'un étudiant ou d'un groupe restreint d'étudiants et que l'Internet

ou un autre réseau électronique est utilisé comme simple moyen de communication entre l'enseignant et l'étudiant. Cette catégorie confirme que les services d'enseignement personnalisés en ligne ne sont pas couverts par la définition générale des services numériques automatisés lorsque l'Internet ou le réseau électronique est utilisé comme simple moyen de communication entre l'enseignant et l'étudiant. Elle inclut les programmes de formation en ligne personnalisés destinés à un étudiant ou un groupe restreint d'étudiants, y compris lorsque certains éléments auxiliaires du produit sont automatisés (notamment, une conférence préenregistrée proposée dans le cadre d'un programme de formation personnalisé; des travaux notés automatiquement accompagnant une conférence personnalisée diffusée en direct). Un service d'enseignement en ligne standardisé comprenant une interaction accessoire avec un enseignant constitue toutefois un service numérique automatisé tel qu'indiqué à l'alinéa (i) du paragraphe 58 ci-dessus.

- (iii) L'expression « services de fourniture d'accès à Internet ou à un autre réseau électronique » s'applique à la fourniture d'accès (connexion, abonnement, installation) à Internet ou à autre réseau électronique, quel que soit le moyen employé, notamment la transmission filaire, par câble, fibre optique, satellite ou par d'autres moyens, mais sous réserve de changements en fonction des progrès technologiques. Les offres forfaitaires de services internet dans lesquelles l'accès à l'Internet est auxiliaire et secondaire (c'est-à-dire forfaits allant au-delà du simple accès à l'Internet et comprenant d'autres éléments—tels des pages à contenu donnant accès aux actualités, à des informations météorologiques ou touristiques; espaces de jeu; hébergement de sites; accès à des chats, etc.) ne sont pas inclus dans cette catégorie. Les directives fournies dans les présents commentaires au sujet des services groupés et des services numériques automatisés relevant d'une catégorie mixte sont applicables dans ces cas.
- (iv) La vente en ligne de biens et services autres que des services numériques automatisés implique la vente d'un bien

ou d'un service via une interface numérique lorsque : l'interface numérique est exploitée par le fournisseur de bien ou du service; la transaction consiste, sur le fond, à fournir un bien ou un service; et le bien ou le service ne relève pas de la catégorie des services numériques automatisés à un autre titre. Cette catégorie s'applique aux vendeurs qui utilisent une plateforme numérique pour vendre leurs propres biens et services non numériques à des clients. Bien que la transaction puisse être effectuée via l'Internet, ces entreprises vendent des biens et services non numériques et ne fournissent pas vraiment des services numériques. C'est le cas de la vente en ligne de billets de transport international dont les bénéfices sont couverts par l'article 8, comme il est précisé au paragraphe 2 de l'article 12B. Si l'on applique la définition générale de services numériques automatisés, la fourniture du bien ou du service visé n'est pas du type automatisé mais nécessite une intervention humaine supplémentaire pour que le bien ou service soit mis à la disposition d'utilisateurs additionnels.

- (v) Indépendamment de la connectivité à un réseau d'un bien tangible, un paiement pour l'achat d'un tel bien n'est pas couvert par l'article 12B dans la mesure où on ne peut identifier aucun paiement distinct pour un service numérique automatisé se rattachant à ce bien tangible (au moment de l'achat ou à une date ultérieure). Il est de plus en plus souvent possible de connecter des biens tangibles à l'Internet ou de les regrouper avec un service en ligne. En plus de leur vente, il est possible de monétiser davantage ces biens tangibles auprès d'un client par le biais de différents flux de paiements (que ce soit au moment de l'achat ou à une date ultérieure) qui font partie des catégories de services numériques automatisés figurant au paragraphe 6 de l'article 12B et au paragraphe 57 ci-dessus. Parmi les exemples courants : (a) la monétisation de données recueillies via un objet connecté ; (b) les revenus de la publicité en ligne liés à des annonces publicitaires présentes sur un objet connecté ; et (c) l'utilisateur d'un objet connecté peut payer différents types de services numériques automatisés

liés à l'objet connecté ou accessibles via ce dernier. Dans la mesure où ces flux de paiements peuvent être distingués du prix de vente du bien tangible, les paiements attribuables à des services numériques automatisés sont couverts par l'article 12B. Un examen plus approfondi est nécessaire pour traiter les cas où il peut être déduit qu'un flux de paiements distinct existe même s'il n'est pas explicitement identifié comme tel. Certains types de machines et produits industriels contiennent une composante numérique. Il peut s'agir, par exemple, du contrôle des performances d'un moteur et d'un service d'assistance technique à distance. Une implication humaine importante est généralement nécessaire pour assurer la fonction principale consistant à utiliser ces informations pour effectuer l'entretien et les réparations de la machine. Elle est liée au fonctionnement de la machine et non au fournisseur de services qui monétise les données de manière automatisée auprès d'un tiers. Ceci signifie que la fonction d'accès à Internet de la machine n'est pas couverte par la définition générale des services numériques automatisés du paragraphe 5 de l'article 12B ou par l'une des catégories mentionnées dans les divers alinéas du paragraphe 6 du même article. Certains produits de consommation appartenant à « l'Internet des objets », qui mettent en réseau des dispositifs, appareils et autres objets quotidiens équipés de puces et capteurs électroniques capables de recueillir et de transmettre des données via Internet, permettent l'utilisation de fonctions supplémentaires du produit. Il est probable qu'un grand nombre de biens de consommation actuels contiennent un logiciel et qu'il soit possible à l'avenir de les connecter à Internet. Faire entrer tous ces articles dans le champ d'application des services numériques automatisés serait excessif eu égard à la définition générale des services numériques automatisés du paragraphe 5. En effet, la vente d'un bien physique n'est pas un service numérique automatisé, car il ne s'agit pas d'un service et il n'est pas non plus fourni sur Internet ou via un autre réseau électronique. En pratique, il serait difficile de considérer qu'une partie des biens de l'Internet des

objets entrent dans le champ d'application de l'article 12B car il faudrait alors essayer de déterminer la valeur de la composante numérique du service. Sur la base des indications ci-dessus, le champ d'application de l'article 12B inclurait les revenus provenant de l'Internet des objets dans la mesure où ces revenus sont identifiables séparément au titre d'un autre service numérique automatisé.

61. Il peut y avoir des situations dans lesquelles un paiement particulier effectué pour un service numérique automatisé relève en tout ou en partie du champ d'application de l'article 12 (Redevances) ou de l'article 12A (Rémunérations pour services techniques). Le paragraphe 7 de l'article 12B prévoit que l'article 12B ne s'applique pas aux montants relevant de la définition de « redevances » à l'article 12 ou de « rémunérations pour services techniques » à l'article 12A. Toutefois, lorsqu'une partie des services fournis parmi un ensemble de services numériques automatisés relèvent de la définition de redevances ou de services techniques figurant respectivement à l'article 12 ou à l'article 12A, seule l'imposition de cette partie serait régie par l'article 12 ou 12A, selon le cas, et l'article 12B s'appliquerait aux autres parties.

62. Il peut y avoir des activités qui ne sont pas clairement séparables. Lorsqu'une partie substantielle de l'activité globale remplit les critères énoncés au paragraphe 5 de l'article 12B et que les éléments restants tirent des avantages significatifs de leur rattachement aux éléments présentant les caractéristiques visées au paragraphe 5, le service global peut être considéré comme couvert par l'article 12B. En revanche, lorsque les éléments remplissant les critères ou correspondant aux caractéristiques visées au paragraphe 5 de l'article 12B ne sont qu'accessoires ou n'ont qu'une fonction de support technique par rapport au reste du service (par exemple, une fonction de chat automatisé qui sert à filtrer la demande d'un utilisateur en tant que point d'entrée vers le service), et que le reste du service nécessite une intervention humaine, le service global n'est pas considéré comme relevant de l'article 12B.

63. Bien que la définition de « rémunérations pour services techniques » à l'article 12A exclut les paiements effectués par des personnes physiques pour des services pour l'usage personnel d'une personne physique, le paragraphe 5 de l'article 12B ne prévoit pas une exclusion

similaire. Par conséquent, l'article 12B s'applique également aux services numériques automatisés fournis aux personnes physiques pour leur usage personnel. Même si ces paiements ne donnent normalement pas droit à une déduction fiscale, on ne peut ignorer que de nombreux groupes multinationaux d'entreprises qui s'appuient sur des modèles commerciaux numériques tirent une part très importante de leurs revenus de la fourniture de services numériques automatisés aux personnes physiques. Étant donné que l'imposition d'obligations de retenue à la source sur ces paiements par des personnes physiques en vertu du droit interne serait difficile à appliquer et pourrait causer des problèmes de conformité pour les personnes physiques utilisant des services numériques automatisés fournis à distance par des non-résidents, d'autres mécanismes de recouvrement peuvent être nécessaires. De tels mécanismes sont déjà en place dans certains pays.

64. La législation interne de certaines juridictions qui imposent les revenus provenant de services numériques automatisés exige que les fournisseurs non-résidents présentent une déclaration de revenus dans laquelle l'impôt à payer est déterminé par le contribuable et soumis à l'examen de l'administration fiscale. D'autres juridictions imposent plutôt l'obligation de déterminer et de payer l'impôt dont le fournisseur non-résident est redevable à l'intermédiaire financier auquel les consommateurs individuels ont accès pour effectuer les paiements pour les services numériques automatisés concernés. Les juridictions peuvent également appliquer les deux mécanismes de sorte que l'obligation fiscale imposée à l'intermédiaire financier ne s'applique que dans les cas où la déclaration de revenus n'est pas soumise.

65. Une large minorité de membres étaient d'avis<sup>72</sup> que les paiements effectués par des personnes physiques pour des services numériques automatisés destinés à l'usage personnel devraient être expressément exclus de la définition de « revenus provenant de services numériques automatisés ». Une telle exclusion est prévue à l'article 12A (Rémunérations pour services techniques). En outre, l'imposition d'obligations de retenue à la source sur ces paiements par des personnes physiques en vertu du droit interne serait difficile à appliquer et pourrait causer de graves problèmes de conformité pour

---

72 La décision d'inclure cette opinion minoritaire dans les commentaires a été prise lors de la vingt-deuxième session du Comité tenue en avril 2021.

les personnes physiques utilisant des services numériques automatisés fournis à distance par des non-résidents. Cet objectif pourrait être atteint en incluant la phrase suivante à la fin du paragraphe 5 :

L'expression « revenus provenant de services numériques automatisés » exclut cependant les paiements effectués par une personne physique pour des services destinés à l'usage personnel d'une personne physique.

### *Paragraphe 7*

66. Le paragraphe 7 de l'article 12B prévoit que les dispositions de l'article 12B ne s'appliquent pas si les paiements sous-jacents aux revenus provenant de services numériques automatisés sont considérés comme des « redevances » ou des « rémunérations pour services techniques » en vertu de l'article 12 ou de l'article 12A, selon le cas. Il peut parfois être nécessaire de faire la distinction entre les paiements effectués en contrepartie de services numériques automatisés et les paiements ou rémunérations pour services techniques afin de déterminer si l'article 12B ou l'article 12A est applicable. Dans d'autres situations, il peut être nécessaire de distinguer les paiements pour les services numériques automatisés des paiements qui constituent des redevances afin de déterminer si l'article 12B ou l'article 12 est applicable. À cette fin, les principes énoncés dans les articles respectifs, c'est-à-dire le paragraphe 5 de l'article 12B, le paragraphe 3 de l'article 12A et le paragraphe 3 de l'article 12, ainsi que les commentaires sur ces articles, doivent être appliqués avec soin pour déterminer le caractère du paiement. Par la suite, l'article en question prévaudra sur l'autre. En ce qui concerne un contrat mixte, la solution appropriée sera de répartir le montant total de la contrepartie entre les différents éléments prévus au contrat sur la base des informations contenues dans ce contrat ou au moyen d'une répartition raisonnable, puis d'appliquer à chacun de ces éléments le traitement fiscal approprié.

### *Paragraphe 8*

67. Le paragraphe 8 prévoit que les dispositions des paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 12B ne s'appliquent pas aux revenus provenant de services numériques automatisés si la personne qui fournit les services dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe dans l'État d'où

proviennent les revenus et que les revenus se rattachent effectivement à cet établissement stable ou à cette base fixe. À cet égard, le paragraphe 8 est similaire au paragraphe 4 des articles 10, 11, 12 et 12A. Ainsi, si un résident d'un État contractant fournit des services numériques automatisés par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe situé dans l'autre État contractant, le paiement reçu pour ces services sera imposable par l'État dans lequel l'établissement stable ou la base fixe est situé conformément à l'article 7 ou à l'article 14, selon le cas, plutôt que conformément à l'article 12B.

68. Étant donné que l'article 7 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies adopte une règle de force d'attraction restreinte élargissant la gamme des revenus imposables en tant que bénéfices d'entreprise, le paragraphe 8 rend également les paragraphes 1, 2 et 3 inapplicables si les revenus provenant de services numériques automatisés se rattachent effectivement à des activités d'entreprise exercées dans l'État d'où proviennent ces revenus lorsque ceux-ci sont de même nature que les activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable ou sont de nature analogue.

69. À l'instar du paragraphe 4 des articles 10, 11, 12 et 12A, le paragraphe 8 de l'article 12B ne définit pas le sens de l'expression « se rattachent effectivement ». En conséquence, la question de savoir si les revenus provenant de services numériques automatisés se rattachent effectivement à un établissement stable, à une base fixe ou à des activités d'entreprise qui sont de même nature que les activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable, ou qui sont d'une nature analogue, doit être résolue sur la base de tous les faits et circonstances pertinents de chaque cas. En général, les revenus provenant de services numériques automatisés sont considérés comme se rattachant effectivement à un établissement stable ou à une base fixe si les services numériques automatisés sont étroitement liés ou rattachés à l'établissement stable ou à la base fixe ou si les activités d'entreprise sont similaires aux activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable. En outre, les revenus provenant de services numériques automatisés se rattachent effectivement aux activités d'entreprise visées à l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 7 lorsque les services numériques automatisés sont fournis par une entreprise dans le cadre des activités de cette entreprise exercées dans un État contractant où est situé un établissement stable de cette entreprise et que ces activités



sont de même nature que les activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable, ou sont d'une nature analogue.

70. Lorsque le paragraphe 8 s'applique, les paiements effectués en contrepartie de services numériques automatisés sont imposables dans l'État d'où les rémunérations proviennent en tant que bénéfices imputables à l'établissement stable conformément à l'article 7 ou en tant que revenus imputables à la base fixe conformément à l'article 14. Ainsi, le paragraphe 4 élimine toute limite imposée par l'article 12B au droit d'imposition de l'État d'où proviennent les revenus provenant de services numériques automatisés. Lorsque l'article 7 s'applique en raison du paragraphe 8, la plupart des pays considèrent que l'État dans lequel l'établissement stable est situé n'est autorisé à imposer que les bénéfices nets imputables à l'établissement stable en raison de la prestation des services numériques automatisés. L'article 7 ne s'oppose pas à l'imposition sur une base brute des bénéfices d'entreprise imputables à un établissement stable, mais un État contractant doit éviter toute discrimination prohibée par le paragraphe 3 de l'article 24 (Non-discrimination) à l'encontre des résidents de l'autre État. De même, lorsque l'article 14 s'applique, la plupart des pays considèrent que l'État dans lequel se situe la base fixe n'est autorisé à imposer que le revenu net provenant des services numériques automatisés. Toutefois, il peut être utile que les pays clarifient ces questions lors de la négociation de la convention fiscale.

### ***Paragraphe 9 et 10***

71. Le paragraphe 9 énonce le principe selon lequel l'État d'où proviennent les revenus provenant de services numériques automatisés est l'État de résidence de la personne qui effectue les paiements sous-jacents à ces revenus ou l'État dans lequel la personne qui effectue ces paiements dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe pour lequel l'obligation donnant lieu à ces paiements a été contractée et qui supporte la charge de ces paiements. Il n'est pas nécessaire que les services soient exécutés dans l'État contractant dont le payeur est un résident ou dans lequel ce payeur dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe. La question de savoir si une personne est un résident d'un État contractant aux fins de l'article 12B est déterminée conformément aux dispositions de l'article 4 de la convention.

72. Lorsqu'il existe un lien économique évident entre les services numériques automatisés qui sont fournis et l'établissement stable ou la base fixe du payeur auquel les services sont fournis, les revenus provenant de services numériques automatisés sont considérés comme provenant de l'État contractant dans lequel l'établissement stable ou la base fixe est situé. La conclusion est la même quelle que soit la résidence de la personne à laquelle appartient l'établissement stable ou la base fixe, même lorsque cette personne est résidente d'un État tiers.

73. Lorsqu'il n'existe aucun lien économique entre les services numériques automatisés et l'établissement stable ou la base fixe, les revenus provenant de services numériques automatisés sont considérés comme provenant de l'État contractant dans lequel réside le payeur de la contrepartie pour ces services. Si le payeur de cette contrepartie n'est pas un résident d'un État contractant, l'article 12B ne s'applique pas aux revenus provenant de services numériques automatisés sauf si le payeur dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe dans cet État contractant et qu'il existe un lien économique évident entre les services numériques automatisés et l'établissement stable ou la base fixe. Dans le cas contraire, il y aurait, en fait, une règle de force d'attraction pour les revenus provenant de services numériques automatisés, ce qui serait incompatible avec les autres dispositions du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

74. Même lorsque des services sont couverts par la définition de « services numériques automatisés » figurant au paragraphe 5, les revenus provenant de ces services numériques automatisés doivent provenir d'un État contractant conformément au paragraphe 9 pour que l'article 12B s'applique, c'est-à-dire qu'un paiement doit être effectué par un résident de cet État contractant en contrepartie de ces services numériques automatisés ou la charge d'un tel paiement doit être supportée par un établissement stable ou une base fixe situé dans cet État contractant. Il peut y avoir des cas où un service numérique automatisé, par exemple un moteur de recherche ou un service de plateforme sociale, est fourni gratuitement aux utilisateurs. Dans une telle situation, aucun droit d'imposition n'est attribué aux juridictions où les services numériques automatisés sont fournis aux utilisateurs de ces juridictions qui n'effectuent pas de paiement en contrepartie de ces services. En outre, il ne saurait être soutenu que la fourniture volontaire ou

involontaire de données par les utilisateurs comme condition d'accès à une plateforme sociale ou à un moteur de recherche, ou à tout autre service numérique automatisé, devrait être considérée comme un type de paiement effectué en contrepartie du service numérique automatisé.

75. La règle de source du paragraphe 9 de l'article 12B fonctionne en fonction du « paiement » et non en fonction de l'endroit où les utilisateurs sont situés. Par exemple, lorsqu'une entreprise de l'État A fournit des services de moteur de recherche à des utilisateurs situés dans l'État B sans exiger de paiement en contrepartie de ces services, elle recueille des données concernant les profils de ces utilisateurs. Ces informations permettent à cette entreprise de fournir des services de publicité en ligne à une personne résidente de l'État C qui souhaite rejoindre les consommateurs potentiels de ses propres produits et services dans l'État B. Par conséquent, l'entreprise de l'État A reçoit des paiements effectués par la personne résidente de l'État C pour cibler des publicités destinées à des consommateurs potentiels spécifiques parmi les utilisateurs des services de moteur de recherche que l'entreprise de l'État A fournit gratuitement aux résidents de l'État B. En vertu de l'article 12B de la convention fiscale entre l'État A et l'État C, l'État C peut imposer les revenus tirés par l'entreprise de l'État A de la fourniture des services de publicité en ligne, c'est-à-dire les paiements reçus du résident de l'État C. Toutefois, l'article 12B de la convention fiscale entre l'État A et l'État B ne confère aucun droit d'imposition à l'État B du seul fait que des utilisateurs du moteur de recherche s'y trouvent, à moins que ces utilisateurs, qui sont des résidents de l'État B, n'effectuent des paiements au fournisseur des services numériques automatisés qui est un résident de l'État A.

76. Le paragraphe 9 s'applique sous réserve du paragraphe 10, qui prévoit une exception à la règle de la source énoncée au paragraphe 9. Selon le paragraphe 10, les rémunérations pour services numériques automatisés payées par un résident d'un État contractant sont réputées ne pas provenir de cet État lorsque ce résident (le payeur) exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, ou exerce une profession indépendante au moyen d'une base fixe située dans cet autre État, et que la charge des paiements sous-jacents aux services numériques automatisés est supportée par cet établissement stable ou cette base fixe. En conséquence, dans ces circonstances, l'État contractant dans lequel le payeur réside

n'est pas autorisé à imposer les paiements pour services numériques automatisés en vertu des paragraphes 2 et 3.

77. L'expression « qui supporte la charge » doit être interprétée à la lumière de l'objectif sous-jacent des paragraphes 9 et 10, qui est de prévoir la source des revenus provenant de services numériques automatisés. Un État contractant n'a le droit d'imposer les revenus provenant de services numériques automatisés en vertu des paragraphes 2 et 3 que si ces rémunérations proviennent de cet État. La règle de base énoncée au paragraphe 9 est que les revenus provenant de services numériques automatisés proviennent d'un État contractant si le payeur est un résident de cet État ou si le payeur a un établissement stable ou une base fixe dans un État contractant et que la charge des paiements effectués en contrepartie de ces services est supportée par cet établissement stable ou cette base fixe. Toutefois, la règle de base est sujette à l'exception prévue par le paragraphe 10 qui s'applique lorsque le payeur est un résident d'un État contractant, mais que la charge des paiements effectués en contrepartie des services numériques automatisés est supportée par un établissement stable ou une base fixe que le payeur possède dans l'autre État contractant.

78. Lorsque des paiements effectués en contrepartie de services numériques automatisés sont des frais engagés aux fins d'une activité exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une profession indépendante exercée au moyen d'une base fixe, ces paiements donnent généralement droit à déduction pour le calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable en vertu de l'article 7 ou des revenus imputables à la base fixe en vertu de l'article 14. La déductibilité des paiements effectués en contrepartie de services numériques automatisés fournit une norme objective permettant de déterminer si les paiements ont un lien économique étroit avec l'État dans lequel l'établissement stable ou la base fixe est situé.

79. Le fait que le payeur ait effectivement demandé ou non une déduction pour les paiements effectués en contrepartie de services numériques automatisés dans le calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable ou des revenus imputables à la base fixe n'est pas nécessairement concluant puisque le véritable critère est de savoir si une déduction disponible à l'égard de ces paiements doit être prise en compte dans la détermination des bénéfices imputables à

l'établissement stable ou des revenus imputables à la base fixe. Cette condition serait remplie, par exemple, même si aucun montant n'était effectivement déduit du fait de l'exonération fiscale de l'établissement stable ou de la base fixe ou du fait que le payeur décidait simplement de ne pas demander une déduction à laquelle il avait droit. La condition serait également remplie si les paiements effectués en contrepartie de services numériques automatisés n'étaient pas déductibles pour une raison autre que le fait que ces frais ne devraient pas être attribués à l'établissement stable ou à la base fixe.

### *Paragraphe 11*

80. Le paragraphe 11 a pour objet de limiter le champ d'application des dispositions concernant l'imposition des revenus provenant de services numériques automatisés dans l'hypothèse où le montant des paiements sous-jacents à ces revenus excéderait, en raison de relations spéciales qui existeraient entre le payeur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiendraient avec des tierces personnes, le montant dont seraient convenus le payeur et le bénéficiaire effectif s'ils l'avaient stipulé en toute indépendance. Le paragraphe 11 dispose que, dans un tel cas, les dispositions de l'article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire des paiements sous-jacents aux revenus provenant de services numériques automatisés reste imposable conformément à la législation des deux États contractants, compte tenu des autres dispositions de la convention.

81. Il résulte clairement du texte que, pour que la disposition s'applique, il faut que les paiements sous-jacents aux revenus provenant de services numériques automatisés qui sont jugés excessifs procèdent de relations spéciales qui existent entre le payeur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec des tierces personnes. On peut citer à titre d'exemple les cas où les paiements au titre de services numériques automatisés sont versés à une personne physique ou morale qui contrôle directement ou indirectement le payeur, qui est contrôlée directement ou indirectement par lui ou qui dépend d'un groupe ayant avec lui des intérêts communs. Ces exemples sont d'ailleurs similaires ou analogues aux cas visés à l'article 9.

82. D'autre part, la notion de relations spéciales couvre également les rapports de sang ou de mariage et, en général, toute communauté

d'intérêt distincte des rapports juridiques donnant lieu aux revenus provenant de services numériques automatisés.

83. En ce qui concerne le traitement fiscal à appliquer à la partie excédentaire des paiements sous-jacents à des revenus provenant de services numériques automatisés, la nature exacte de cette partie devra être déterminée en fonction des circonstances de chaque cas, afin de déterminer la catégorie de revenus dans laquelle cette partie excédentaire devrait être classée aux fins de l'application des dispositions de la législation fiscale des États concernés et des dispositions de la convention. Contrairement au paragraphe 6 de l'article 11 qui, en raison de l'expression limitative « compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés », ne permet l'ajustement que du taux d'intérêt stipulé, le paragraphe 7 permet de reclasser les paiements sous-jacents à des revenus provenant de services numériques automatisés de manière à leur conférer un caractère différent. Ce paragraphe peut affecter non seulement le bénéficiaire des paiements, mais aussi le payeur de rémunérations excessives au titre de services numériques automatisés ; si la loi de l'État où le payeur réside ou dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe le permet, la déduction de la partie excédentaire peut être refusée, compte tenu des autres dispositions applicables de la convention. Si deux États contractants éprouvaient des difficultés à déterminer les autres dispositions de la convention applicables, selon les cas, à la partie excédentaire des paiements sous-jacents à des revenus provenant de services numériques automatisés, rien ne les empêcherait d'introduire des précisions supplémentaires dans la dernière phrase du paragraphe 11, pour autant qu'ils n'en modifient pas la portée générale.

84. Si les principes et règles de leurs lois respectives obligeaient les deux États contractants à appliquer des articles différents de la convention pour l'imposition de la partie excédentaire des rémunérations au titre de services numériques automatisés, il serait nécessaire, pour résoudre la difficulté, de mettre en œuvre la procédure amiable prévue par la convention.

*Article 13*

GAINS EN CAPITAL

**A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. L'article 13 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies se compose des quatre premiers paragraphes de l'article 13 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Les paragraphes 5, 6 et 7 constituent des dispositions additionnelles. Le paragraphe 8 est le même que le paragraphe 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, mais légèrement modifié pour tenir compte de l'insertion des paragraphes additionnels.

2. Le texte de cet article résulte d'un compromis que l'ancien Groupe d'experts a considéré comme la formule la plus acceptable pour les pays développés comme pour les pays en développement. Quelques experts de pays développés préconisaient de reprendre l'article 13 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui : 1) confère au pays de la source le droit d'imposer les gains en capital provenant de l'aliénation de biens immobiliers de même que des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable ou d'une base fixe servant à l'exercice d'activités indépendantes ; 2) ne permet l'imposition des gains provenant de l'aliénation des navires ou aéronefs que dans l'État contractant de l'entreprise qui exploite ces navires et aéronefs ; et 3) réserve au pays de la résidence le droit d'imposer les gains en capital réalisés sur toute autre forme de propriété aliénable. La plupart des experts de pays en développement défendaient le droit du pays de la source de lever un impôt dans des situations où l'OCDE réserve ce droit au pays de la résidence.

3. Le Comité considère que les remarques préliminaires suivantes qui figurent dans les commentaires sur l'article 13 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont pertinents en ce qui concerne l'imposition des gains en capital dans les pays développés tout comme dans les pays en développement et sont donc applicables à l'article 13 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies :

1. Si l'on compare les législations fiscales des pays membres de l'OCDE, on constate que l'imposition des gains en capital varie considérablement d'un pays à l'autre :

- dans certains pays, les gains en capital ne sont pas considérés comme un revenu imposable ;
- dans d'autres pays, les gains en capital d'une entreprise sont imposés, mais les gains en capital d'une personne physique en dehors du cadre d'une entreprise ne sont pas imposés ;
- même lorsque les gains en capital d'une personne physique en dehors du cadre d'une entreprise sont imposés, souvent cette imposition ne s'applique que dans certains cas, par exemple aux gains provenant de la vente de biens immobiliers ou aux gains de nature spéculative (si un bien a été acheté en vue d'être revendu).

2. De plus, les impôts sur les gains en capital varient d'un pays à l'autre. Dans certains pays membres de l'OCDE, les gains en capital sont imposés comme un revenu ordinaire et par conséquent s'ajoutent aux revenus tirés d'autres sources. Ceci s'applique en particulier aux gains en capital provenant de l'aliénation d'actifs d'une entreprise. Toutefois, dans un certain nombre de pays membres de l'OCDE, les gains en capital sont assujettis à des impôts spéciaux, tels qu'un impôt sur l'aliénation de biens immobiliers, ou un impôt général sur les gains en capital, ou un impôt sur l'augmentation de la valeur du capital (impôts sur les plus-values latentes). Ces impôts sont perçus sur chaque gain en capital, ou sur le total des gains en capital d'une année, le plus souvent à des taux spéciaux, sans qu'il soit tenu compte des autres revenus (ou pertes) du contribuable. Il ne semble pas nécessaire de décrire tous ces impôts.

3. L'article ne traite pas des questions mentionnées ci-dessus. Il appartient au droit interne de chaque État contractant de déterminer si les gains en capital doivent être imposés et, dans l'affirmative, comment ils doivent l'être. L'article ne peut en aucune manière être interprété comme donnant à un État le droit d'imposer les gains en capital si ce droit n'est pas stipulé dans le droit interne.

3.1 L'article ne précise pas la nature de l'impôt auquel il s'applique. Il est entendu que l'article doit s'appliquer à toutes les catégories d'impôts perçus sur les gains en capital par un État contractant. La formulation de l'article 2 est assez large pour atteindre ce but et pour comprendre également les impôts spéciaux sur les gains en capital. De même, lorsque l'article autorise un État contractant à imposer un gain en capital, ce droit s'applique à l'intégralité du gain et pas seulement à la fraction accumulée après l'entrée en vigueur d'une convention (sous réserve de dispositions contraires qui pourraient être adoptées lors de négociations



bilatérales), même dans l'éventualité d'une nouvelle convention remplaçant une ancienne convention qui n'autorisait pas cette imposition.

4. Le Comité considère aussi que les observations générales suivantes qui figurent dans les commentaires sur l'article 13 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont applicables à l'article 13 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

4. Il est normal d'attribuer le droit d'imposer les gains en capital sur un bien d'une nature déterminée à l'État qui est habilité, selon la Convention, à imposer ce bien et le revenu de ce bien. Le droit d'imposer un gain provenant de l'aliénation d'un actif d'une entreprise doit être attribué au même État sans qu'il y ait lieu d'examiner s'il s'agit d'un gain en capital ou d'un bénéfice d'entreprise. Ainsi, il n'y a pas lieu de faire une distinction entre gains en capital et bénéfice d'entreprise, ni de prévoir une disposition particulière pour déterminer si l'article concernant les gains en capital ou l'article 7 concernant les bénéfices des entreprises est applicable. Il appartient toutefois au droit interne de l'État qui perçoit l'impôt de décider si l'impôt perçu doit être un impôt sur les gains en capital ou un impôt sur le revenu ordinaire. La Convention ne préjuge pas cette question.

5. L'article ne donne pas de définition détaillée des gains en capital, ce qui, pour les raisons précitées, est superflu. Les mots « aliénation de biens » sont utilisés pour viser notamment les gains en capital résultant de la vente ou de l'échange de biens et aussi d'une aliénation partielle, de l'expropriation, d'un apport en société, de la vente d'un droit, de la donation et même de la mutation de biens par décès.

6. La plupart des États qui imposent les gains en capital le font en cas d'aliénation de biens. Quelques États, cependant, n'imposent que les gains en capital dits « réalisés » et, dans certaines circonstances, bien qu'il y ait aliénation, ne considèrent pas qu'un gain en capital ait été réalisé du point de vue fiscal (par exemple lors du remploi du produit de l'aliénation à l'acquisition de nouveaux actifs). L'existence d'une réalisation doit être déterminée selon le droit interne applicable. Si l'État auquel est attribué le droit d'imposer n'impose pas au moment de l'aliénation, il ne se pose pas de problème particulier.

7. De manière générale, les plus-values sur un bien qui ne sont pas accompagnées d'une aliénation ne sont pas imposées, puisque, aussi longtemps que le propriétaire détient le bien en question, l'existence du gain en capital n'est que virtuelle. Cependant, il y a aussi des législations fiscales en vertu desquelles les plus-values et les réévaluations d'actifs d'une entreprise sont imposées même à défaut d'aliénation.

8. Des circonstances spéciales peuvent donner lieu à une imposition des plus-values d'un bien qui n'a pas été aliéné. Ce peut être le cas lorsque la valeur d'un actif a augmenté de telle façon que le propriétaire réévalue cet actif dans sa comptabilité. Une telle réévaluation d'actifs dans la comptabilité peut aussi avoir lieu en cas de perte de valeur de la monnaie nationale. Plusieurs États prélèvent des impôts spéciaux sur de tels bénéfices comptables, les constitutions de réserves, les augmentations de capital et autres réévaluations résultant de l'adaptation de la valeur comptable à la valeur réelle des actifs. Ces impôts sur les plus-values sont visés par la Convention, en vertu de l'article 2.

9. Lorsque les plus-values et la réévaluation d'actifs sont imposées, le principe applicable en cas d'aliénation de tels actifs doit en règle générale également être appliqué. Il n'a pas été jugé nécessaire de mentionner expressément de tels cas dans l'article ou de prévoir des dispositions spéciales. Les dispositions de l'article ainsi que celles des articles 6, 7 et 21 semblent suffisantes. En principe le droit d'imposer est attribué, par les dispositions précitées, à l'État dont le cédant est un résident, à l'exception des cas où, s'agissant de biens immobiliers ou de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable [*ou appartiennent à une base fixe*], le droit d'imposer revient en priorité à l'État de situation du bien considéré. On doit pourtant accorder une attention particulière aux cas traités aux paragraphes 13 à 17 ci-dessous.

10. Dans quelques États, le transfert d'un actif d'un établissement stable situé sur le territoire de cet État à un établissement stable ou au siège central de la même entreprise situé dans un autre État est assimilé à une aliénation de biens. L'article n'interdit pas à ces États d'imposer les bénéfices ou les gains qui sont supposés se produire en relation avec un tel transfert, à la condition toutefois qu'une telle imposition soit conforme à l'article 7.

11. L'article ne fait pas de distinction selon l'origine du gain en capital. Tous les gains en capital sont donc visés, ceux qui proviennent d'une évolution à long terme correspondant à une amélioration régulière de la situation économique aussi bien que ceux qui proviennent

d'une évolution à très court terme (gains spéculatifs). Sont aussi visés les gains en capital qui résultent de la perte de valeur de la monnaie nationale. Bien entendu, il appartient à chaque État de décider si de tels gains doivent ou non être imposés.

12. L'article ne spécifie pas de quelle manière le gain en capital doit être calculé : il laisse ce soin au droit interne applicable. En règle générale, on calcule les gains en capital en déduisant le prix de revient du prix de vente. Pour obtenir le prix de revient, on ajoute au prix d'achat toutes les dépenses relatives à l'achat et toutes les dépenses d'amélioration. Dans certains cas, on retient le prix de revient après déduction des amortissements pratiqués précédemment. Certaines législations fiscales prescrivent une autre valeur que le prix de revient, par exemple la valeur précédemment déclarée par le vendeur des biens aux fins de l'impôt sur la fortune.

13. Des problèmes particuliers peuvent surgir dans le cas où la base de l'imposition des gains en capital est différente dans les deux États contractants. Le gain en capital provenant de l'aliénation d'un bien déterminé dans un État selon les règles énoncées au paragraphe 12 ci-dessus peut ne pas nécessairement être identique au gain en capital déterminé dans l'autre État selon les règles de comptabilité appliquées dans cet autre État. Ceci peut se produire lorsqu'un État a le droit d'imposer un gain en capital parce qu'il est l'État où le bien est situé, alors que l'autre État a le droit de l'imposer parce que l'entreprise est un résident de cet autre État.

14. L'exemple suivant peut illustrer ce problème : une entreprise de l'État A a acheté des biens immobiliers situés dans l'État B. L'entreprise peut avoir fait figurer des amortissements dans la comptabilité tenue dans l'État A. Si ces biens immobiliers sont vendus à un prix supérieur au prix de revient, un gain en capital pourra être réalisé et, de plus, on pourra réintégrer les amortissements effectués auparavant. L'État B, dans lequel les biens immobiliers sont situés et où la comptabilité n'est pas tenue, n'a pas à tenir compte des amortissements comptabilisés dans l'État A lorsqu'il impose le revenu des biens immobiliers. L'État B ne peut non plus substituer au prix de revient, au moment de l'aliénation, la valeur des biens immobiliers résultant de la comptabilité tenue dans l'État A. L'État B ne peut, dès lors, imposer les amortissements pratiqués en sus du gain en capital, comme on l'a mentionné au paragraphe 12 ci-dessus.

15. D'un autre côté, l'État A, dont le cédant est un résident, ne peut être obligé dans tous les cas d'exonérer complètement de tels gains

comptables de ses impôts en vertu du paragraphe 1 de l'article et de l'article 23 A (il ne se posera guère de problèmes aux États appliquant la méthode de l'imputation). Dans la mesure où de tels profits comptables sont dus à la réalisation d'amortissements pratiqués précédemment dans l'État A et qui ont réduit le revenu ou le bénéfice imposable dans cet État A, cet État ne peut être empêché d'imposer un tel bénéfice comptable. [...].

16. D'autres problèmes peuvent surgir en ce qui concerne les bénéfices provenant de variations du cours de change entre les monnaies de l'État A et de l'État B. Après la dévaluation de la monnaie de l'État A, les entreprises de cet État A peuvent, ou doivent, augmenter la valeur comptable des actifs situés hors du territoire de l'État A. Même en l'absence d'une dévaluation de la monnaie d'un État, les fluctuations de cours usuelles peuvent occasionner des gains ou des pertes de change. Prenons par exemple une entreprise de l'État A ayant acheté et vendu des biens immobiliers situés dans l'État B. Si les prix d'achat et de vente, tous deux exprimés en monnaie de l'État B, sont égaux, il n'y aura pas de gain en capital dans l'État B. Si la monnaie de l'État B enregistre une hausse entre l'achat et la vente de l'actif par rapport à la monnaie de l'État A, en unités monétaires de cet État, l'entreprise obtiendra un gain. Si la monnaie de l'État B enregistre une baisse dans le même laps de temps, le cédant subira une perte qui ne sera pas prise en considération dans l'État B. De tels gains ou pertes de change peuvent également se produire dans le cas de créances ou de dettes libellées en monnaie étrangère. Si au bilan d'un établissement stable situé dans l'État B d'une entreprise de l'État A, figurent des créances et des dettes libellées en monnaie de l'État B, ni gains, ni pertes n'apparaîtront dans la comptabilité de l'établissement stable lors des remboursements. En revanche, des fluctuations de cours se répercuteront dans la comptabilité du siège central. Si la valeur de la monnaie de l'État B enregistre une hausse (une baisse) entre la naissance de la créance et son remboursement, cela se manifestera, pour l'ensemble de l'entreprise, par un gain (une perte). Ceci est également vrai pour les dettes, lorsque la monnaie de l'État B enregistre une baisse (une hausse) entre la naissance de la dette et son remboursement.

17. Les dispositions de l'article ne règlent pas l'ensemble des questions concernant l'imposition des gains de change. Ces gains ne dépendent pas, dans la plupart des cas, de l'aliénation de l'actif ; souvent même ils ne peuvent pas être déterminés dans l'État auquel le droit d'imposer les gains en capital est attribué en vertu de l'article. En général, la question n'est d'ailleurs pas de savoir si l'État dans

lequel un établissement stable est situé a le droit d'imposer mais si l'État dont le contribuable est un résident doit, lorsqu'il applique la méthode de l'exemption, s'abstenir d'imposer de tels gains de change qui, dans la plupart des cas, ne peuvent résulter que de la comptabilité du siège central. La réponse à cette dernière question ne dépend pas seulement de l'article mais aussi de l'article 7 et de l'article 23 A. Si, dans un cas donné, les opinions divergentes de deux États avaient pour effet d'entraîner une double imposition effective, ce cas pourrait être réglé par la procédure amiable prévue à l'article 25.

18. De plus, on peut se demander quel est l'article applicable lorsque la vente d'un bien donne lieu, non au versement d'un prix déterminé, mais au paiement d'une rente viagère. Cette rente, dans la mesure où elle est supérieure au prix de revient, doit-elle être considérée comme un gain procuré par la vente du bien ou comme « un revenu qui n'est pas traité », conformément à l'article 21 ? Les deux thèses peuvent être soutenues avec des arguments de même poids, et il semble difficile d'édicter une règle à ce sujet. De plus, ces problèmes se posant rarement dans la pratique, il paraît inutile de prévoir une disposition qui serait insérée dans la Convention. On peut laisser aux États contractants auxquels ce problème se poserait le soin d'en prévoir la solution par la procédure amiable prévue à l'article 25.

19. Les dispositions de l'article ne sont pas destinées à s'appliquer aux lots de loteries ni aux primes et lots attachés à des obligations d'emprunt.

20. Les paragraphes 1 à [7] de l'article traitent en premier lieu des gains provenant de l'aliénation de catégories spécifiques de biens. Pour tous les autres gains en capital, le paragraphe [8] donne le droit d'imposition à l'État dont le cédant est un résident.

21. Puisque tous les États n'imposent pas les gains en capital, il peut paraître justifié de n'éviter que la double imposition effective des gains en capital. En conséquence, les États contractants ont toute latitude pour compléter leurs conventions bilatérales, de sorte qu'un État ne devra renoncer aux droits d'imposer que lui donne sa législation interne que si l'autre État, autorisé à imposer en vertu de la Convention, exerce effectivement son droit. Dans un tel cas, le paragraphe [8] de l'article devrait être complété en conséquence. L'article 23 A devrait en outre être complété comme l'indique[nt les] Commentaires sur l'article 23 A.

## B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 13

### *Paragraphe 1*

5. Ce paragraphe reprend le paragraphe 1 de l'article 13 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 13 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 1 de l'article 13 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

22. Le paragraphe 1 stipule que les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers sont imposables dans l'État où sont situés ces biens. Cette disposition correspond aux clauses de l'article 6 et du paragraphe 1 de l'article 22. Elle s'applique aussi aux biens immobiliers qui font partie de l'actif d'une entreprise *[ou qui sont utilisés pour l'exercice d'activités indépendantes]*. Pour la définition des biens immobiliers, le paragraphe 1 renvoie à l'article 6. Le paragraphe 1 de l'article 13 ne traite que des gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation de gains immobiliers situés dans l'autre État contractant. Il ne s'applique donc pas aux gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers situé dans l'État contractant dont le cédant est un résident au sens de l'article 4 ou situés dans un État tiers ; les dispositions du paragraphe *[8]* (et non comme l'indiquaient ces Commentaires avant 2002, celles du paragraphe 1 de l'article 21) s'appliquent à de tels gains.

23. Les dispositions du paragraphe 1 sont complétées par celles du paragraphe 4, qui s'appliquent aux gains provenant de l'aliénation des actions, ou droits ou participations similaires, qui tirent plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers [...].

### *Paragraphe 2*

6. Ce paragraphe reprend le paragraphe 2 de l'article 13 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 13 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 2

de l'article 13 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

24. Le paragraphe 2 traite des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise *[ou qui appartiennent à une base fixe servant à l'exercice d'activités indépendantes]*. L'expression « biens mobiliers » désigne tous les biens autres que les biens immobiliers couverts par le paragraphe 1. Elle comprend également les biens incorporels, tels que la clientèle (*goodwill*), les droits d'usage [...] etc. Les gains provenant de l'aliénation de ces biens mobiliers sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable *[ou la base fixe]*, ce qui correspond aux règles relatives aux bénéfices des entreprises *[et aux revenus provenant de l'exercice d'activités indépendantes]* (article[s] 7 *[et 14]*).

25. Il ressort clairement du paragraphe que ses dispositions s'appliquent aussi bien à l'aliénation des biens mobiliers d'un établissement stable *[ou d'une base fixe]* qu'à l'aliénation de l'établissement stable *[ou de la base fixe]* proprement dit (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise). En cas d'aliénation de l'ensemble de l'entreprise, les dispositions s'appliquent aux gains qui sont réputés provenir de l'aliénation des biens mobiliers qui ont fait partie de l'actif de l'établissement stable. Les dispositions de l'article 7 sont alors applicables, mutatis mutandis, sans qu'il en soit fait expressément mention. En ce qui concerne le transfert d'un actif d'un établissement stable situé dans un État à un établissement stable (ou au siège central) situé dans un autre État, voir le paragraphe 10 *[des commentaires sur l'article 13 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 4 ci-dessus]*.

26. En revanche, la règle du paragraphe 2 peut ne pas s'appliquer dans tous les cas aux gains en capital provenant de l'aliénation d'une participation dans une entreprise. Lorsque l'entreprise exerce ses activités sous la forme d'une entité ou d'un dispositif qui est considéré comme transparent sur le plan fiscal en vertu de la législation fiscale d'un État contractant, cet État, en vertu du paragraphe 2 de l'article 13, est autorisé à imposer dans les mains des non-résidents qui sont associés ou membres de l'entité ou du dispositif, les gains provenant de l'aliénation des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un

établissement stable de l'entreprise situé dans cet État même lorsque les gains proviennent de l'aliénation de l'entreprise dans son ensemble (voir également le paragraphe 2 de l'article 1 et les paragraphes 2 à 16 des Commentaires sur l'article 1 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 7 des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle*]). Toutefois, lorsqu'une entreprise exerce ses activités sous la forme d'une entité ou d'un dispositif qu'un État considère comme un contribuable distinct résident de l'un des États contractants, cet État devrait traiter l'aliénation d'une participation dans une telle entité ou un tel dispositif comme l'aliénation des actions d'une société de capitaux auxquelles les paragraphes 4 ou 5 de l'article s'appliquent. Les situations où les lois des deux États contractants divergent à cet égard sont traitées aux paragraphes 32.4 à 32.7 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 15 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle*].

27. Certains États estiment que tous les gains en capital provenant de sources situées sur leur territoire doivent être soumis à leur imposition conformément à leur législation interne, lorsque le cédant possède un établissement stable sur leur territoire. Le paragraphe 2 ne s'inspire pas d'une telle conception, parfois appelée « force attractive de l'établissement stable ». Le paragraphe 2 prévoit simplement que les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable [*ou qui appartiennent à une base fixe servant à l'exercice d'activités indépendantes*] sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable [*ou la base fixe*]. Les gains provenant de l'aliénation de tous les autres biens mobiliers ne sont imposables que dans l'État de résidence du cédant conformément au paragraphe [8]. Les explications qui précèdent rejoignent celles qui sont données aux Commentaires sur l'article 7.

### **Paragraphe 3**

7. Ce paragraphe reprend le paragraphe 3 de l'article 13 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 13 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 3 de l'article 13 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des



différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

28. Une dérogation à la règle du paragraphe 2 est prévue pour les navires et aéronefs exploités en trafic international ainsi que pour les biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires et aéronefs. Normalement, les gains provenant de l'aliénation de ces biens ne sont imposables que dans l'État de l'entreprise exploitant ces navires et aéronefs. Cette règle correspond aux dispositions de l'article 8 et du paragraphe 3 de l'article 22. Les États contractants qui préféreraient conférer le droit d'imposition exclusive à l'État où est situé le siège de direction effective de l'entreprise ont toute latitude, dans leurs conventions bilatérales, de substituer au paragraphe 3 une disposition correspondant à celle proposée au paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 8 [de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ainsi qu'au paragraphe 10 des commentaires sur l'article 8 du présent Modèle].

#### **Paragraphe 4**

8. Ce paragraphe reprend le paragraphe 4 de l'article 13 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Avant sa modification en 2017, le paragraphe 4 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies se lisait comme suit :

4. Les gains issus de l'aliénation d'actions en capital d'une société ou d'un intérêt dans une société de personnes, fiducie (trust) ou succession, dont les biens consistent principalement, directement ou indirectement, en biens immobiliers situés dans un État contractant, peuvent être imposés par cet État. En particulier :

- (a) aucune disposition du présent paragraphe ne s'applique à une société, société de personnes, fiducie (trust) ou succession autre qu'une société, société de personnes, fiducie (trust) ou succession s'occupant de gestion de biens immobiliers, dont les biens consistent principalement, directement ou indirectement, en biens immobiliers utilisés par ladite société, société de personnes, fiducie (trust) ou succession dans ses activités d'entreprise ;
- (b) aux fins du présent paragraphe, le terme « principalement », lorsqu'appliqué à la propriété de biens immobiliers, signifie

que la valeur de ces biens immobiliers est supérieure à 50 pour cent de la valeur globale de tous les actifs que possède la société, la société de personnes, la fiducie (trust) ou la succession.

La nouvelle version du paragraphe, tout comme la version précédente, vise à empêcher que les gains provenant de la vente de biens immobiliers puissent échapper à l'impôt. Étant donné qu'il est souvent relativement facile de soustraire ces gains à l'impôt par la constitution d'une société immobilière, il est nécessaire d'imposer la cession des actions des sociétés de ce type. Cela vaut tout particulièrement lorsque la propriété des actions comporte un droit d'occupation des locaux. Pour atteindre le but visé, le paragraphe 4 s'applique que la société soit résidente de l'État contractant où le bien immobilier est situé ou qu'elle soit résidente d'un autre État.

9. En 1999, l'ancien Groupe d'experts a décidé de modifier le paragraphe 4 pour en étendre l'application aux intérêts dans une société de personnes, une fiducie, un trust ou une succession propriétaire de biens immobiliers. En 2017, le Comité a décidé d'adopter la version modifiée du paragraphe qui a alors été incluse dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, étant donné que le concept de « droits ou participations similaires » est substantiellement équivalent à ce qui était auparavant couvert par le paragraphe 4 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. En même temps, le paragraphe a été modifié afin de couvrir les situations où des actifs sont transférés à une entité peu de temps avant l'aliénation d'actions, droits ou participations similaires dans cette entité afin de réduire le pourcentage de la valeur de ces actions, droits ou participations similaires qui provient de biens immobiliers situés dans cet autre État contractant. C'est pour cette raison que le paragraphe fait désormais référence à la valeur d'actions, droits ou participations similaires qui tirent leur valeur principalement de biens immobiliers à tout moment au cours des 365 jours précédant leur aliénation et non au seul moment de cette aliénation.

10. Puisque le paragraphe 4 prévoit que les gains provenant de l'aliénation d'actions, droits ou participations similaires qui, à tout moment au cours de la période de 365 jours précédant cette aliénation, ont tiré plus de 50 pour cent de leur valeur directement ou indirectement de biens immobiliers situés dans un État contractant sont imposables

dans cet État, cela a pour effet que les gains provenant de l'aliénation de ces actions, droits ou participations similaires sont imposables dans cet État tout comme les gains provenant de l'aliénation des biens immobiliers sous-jacents, lesquels sont couverts par le paragraphe 1.

11. Le paragraphe 4 autorise l'imposition de la totalité du gain imputable aux actions, droits ou participations similaires auxquels il s'applique même lorsqu'une partie de la valeur de ces actions, droits ou participations similaires est tirée d'actifs autres que des biens immobiliers situés dans l'État de la source. Normalement, pour répondre à la question de savoir si des actions, droits ou participations similaires tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers situés dans un État contractant à tout moment au cours des 365 jours qui précèdent l'aliénation, on comparera la valeur de ces biens immobiliers à celle de l'ensemble des biens appartenant à la société, entité ou dispositif sans prendre en compte les dettes ou autres engagements (qu'ils soient ou non garantis par des hypothèques sur les biens immobiliers en question).

12. Lors de l'adoption du paragraphe 4 tel que proposé dans la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le Comité a décidé de supprimer l'alinéa (a) du paragraphe inclus dans la version précédente du Modèle de convention fiscale des Nations Unies parce que cet alinéa ne reflétait pas la pratique courante. L'alinéa était très rarement utilisé et difficile à appliquer. Cependant, les États peuvent convenir, lors des négociations bilatérales, d'inclure, à la fin du paragraphe 4, le libellé de cet alinéa tel qu'il apparaissait avant la mise à jour de 2017. Dans ce cas, le paragraphe 4 se lirait comme suit :

4. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions ou de droits ou participations similaires, tels que des droits ou participations dans une société de personnes ou une fiducie (ou un trust), sont imposables dans l'autre État contractant si, à tout moment au cours des 365 jours qui précèdent l'aliénation, ces actions, droits ou participations similaires tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers, tels que définis à l'article 6, situés dans cet autre État. Les dispositions précédentes du présent paragraphe ne s'applique pas à une société, société de personnes, fiducie (trust) ou succession, autre qu'une société,

société de personnes, fiducie (trust) ou succession s'occupant de gestion de biens immobiliers, dont les biens consistent principalement, directement ou indirectement, en biens immobiliers utilisés par ladite société, société de personnes, fiducie (trust) ou succession dans ses activités d'entreprise.

13. Les États peuvent également convenir, lors de négociations bilatérales, de restreindre le champ d'application du paragraphe 4, comme c'est le cas pour le paragraphe 6, aux situations dans lesquelles le cédant détient directement ou indirectement au moins un certain pourcentage, à déterminer par voie de négociations bilatérales, du capital de la société ou de l'entité dont il aliène les actions, droits ou participations similaires. Cette possibilité est reconnue au paragraphe 28.6 des commentaires sur l'article 13 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE : « Certains États peuvent également convenir d'une autre modification consistant à limiter le champ d'application du paragraphe aux cas où le cédant détiendrait un certain niveau de participation dans l'entité. »

14. En outre, comme c'est le cas pour les paragraphes 5 et 6 (voir les paragraphes 30 et 43 ci-dessous), les États peuvent décider d'ajouter une exception pour les gains obtenus suite à une restructuration de sociétés.

15. L'application du paragraphe 4 à l'aliénation d'actions, droits ou participations similaires dans une société de placement immobilier soulève des questions de politique fiscale qui sont examinées au paragraphe 32 des commentaires sur l'article 1.

### *Paragraphe 5*

16. Certains pays estiment qu'un État contractant devrait avoir le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation des actions d'une société qui est un résident de cet État, que l'aliénation intervienne à l'intérieur ou à l'extérieur dudit État. Toutefois, il est admis que, pour des raisons administratives, le droit d'imposer devrait être limité à l'aliénation des actions d'une société dans le capital de laquelle le cédant détenait, à tout moment durant les 365 jours précédant l'aliénation, directement ou indirectement, une participation importante. La détermination de ce qui constitue une participation importante est

à préciser lors de négociations bilatérales, au cours desquelles il sera possible de déterminer un pourcentage de participation.

17. En 2017, le Comité a décidé d'inclure l'expression « droits ou participations similaires » au paragraphe 5 afin de refléter la modification similaire apportée au paragraphe 4.

18. Le paragraphe 5 prévoit l'imposition d'un gain provenant de l'aliénation d'actions, droits ou participations similaires mais exclut les gains provenant de l'aliénation des actions visées au paragraphe 4. Le libellé du paragraphe 5 stipule clairement que les gains provenant de l'aliénation d'actions, quel qu'en soit le nombre, peuvent être imposés dans l'État de la résidence de la société à condition que la participation soit importante à tout moment durant les 365 jours précédant l'aliénation. Le sens de l'expression « participation importante » est déterminé en fonction du pourcentage fixé lors des négociations bilatérales. Par conséquent, même si une participation importante est aliénée au moyen de plusieurs transactions portant sur des valeurs moins importantes, le droit d'imposition octroyé par le paragraphe continue de s'appliquer si les actions transférées sont aliénées au cours de la période de 365 jours, quel que soit le moment.

19. La détermination des transactions qui génèrent un gain sur l'aliénation d'actions et la façon de déterminer le niveau de participation du cédant, en particulier dans le cas d'un intérêt détenu indirectement, doivent se faire en fonction du droit de l'État qui impose le gain. Dans ce contexte, une participation indirecte peut comprendre la propriété d'actions par des personnes liées qui serait imputée au cédant. Les règles anti-abus de l'État qui impose le gain peuvent également s'appliquer pour déterminer le niveau de participation directe ou indirecte du cédant. Le texte de la convention ou d'autres documents connexes pourraient par ailleurs préciser le sens de ces notions.

20. La détermination d'un taux d'imposition réduit (par rapport au taux normal prévu par la législation nationale) des gains provenant de l'aliénation d'actions autres que les gains visés au paragraphe 4 (soit les actions autres que les actions qui tirent plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers), a également été abordée. Étant donné que l'imposition à un taux réduit de gains provenant de l'aliénation d'actions pourrait stimuler les placements en actions de sociétés,

promouvoir les investissements étrangers directs et les placements de portefeuille et par conséquent dynamiser l'industrialisation du pays, les pays peuvent envisager d'examiner cette question lors de négociations bilatérales et de prévoir des dispositions à cet effet dans leurs conventions fiscales bilatérales.

21. Le droit d'imposition prévu au paragraphe 5 dépend du fait que, à tout moment au cours des 365 jours précédant l'aliénation, le cédant des actions, droits ou participations similaires détenait directement ou indirectement au moins le pourcentage spécifié du capital de la société ou de l'entité. Dans la plupart des situations, le « cédant » sera le résident qui tire le gain, comme une société mère qui aliène les actions de sa filiale.

22. Dans certains cas, cependant, le cédant peut être différent du résident qui tire le gain. Ce serait le cas, par exemple, lorsque les actions, droits ou participations similaires sont aliénés par une entité transparente.

23. Supposons, par exemple, que RCo, une société qui est un résident de l'État R, détienne une participation de 50 pour cent dans RPSP, une société de personnes organisée en vertu de la loi de l'État R. RPSP détient à son tour 25 pour cent des actions de SCo, une société qui est un résident de l'État S. Supposons également que le paragraphe 5 de l'article 13 de la convention fiscale entre les États R et S prévoit un seuil de participation de 25 pour cent et que, en vertu de la législation de l'État R, RPSP est considérée comme fiscalement transparente (voir l'explication donnée au paragraphe 7 des commentaires sur l'article 1, qui cite le paragraphe 9 des commentaires sur l'article 1 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE). RPSP aliène toutes ses actions de SCo et réalise un gain en capital de 100. Dans ce cas, l'État R impose la partie du gain attribuable à chacun des associés qui sont des résidents de cet État, imposant ainsi RCo sur 50.

24. Dans cet exemple, aux fins de l'application du paragraphe 5, RCo est le résident d'un État contractant qui a tiré un gain de l'aliénation des actions de SCo. Cependant, RPSP, en tant que propriétaire des actions de SCo, est le cédant des actions et, pour cette raison, le seuil de participation doit être appliqué au niveau de RPSP. Dans cet exemple, l'État S peut donc imposer le gain provenant de l'aliénation des actions de SCo.

25. Dans l'exemple différent où RCo détiendrait directement 20 pour cent des actions de SCo en plus des 12,5 pour cent détenus par l'intermédiaire de RPSP, et aliénerait cette participation directe de 20 pour cent, réalisant ainsi un gain en capital de 80, RCo serait considéré à la fois comme le résident qui a réalisé le gain en capital de 80 et le cédant de la participation de 20 pour cent aux fins du paragraphe 5 (dans ce cas, la part totale du capital de SCo détenue par RCo serait de 32,5 pour cent, c'est-à-dire 20 pour cent plus 12,5 pour cent détenu par le biais de RPSP). L'État S serait donc autorisé à imposer le gain en capital de 80 tiré par RCo de l'aliénation de sa participation de 20 pour cent.

26. Un seul membre du Comité a exprimé son désaccord avec les paragraphes 24 et 25 ci-dessus<sup>73</sup>. Ce membre a estimé que la forme juridique des entreprises devrait être respectée dans les transactions conclues de bonne foi de manière à fournir une sécurité juridique aux entreprises concernées, sauf dans les cas d'abus de convention fiscale, cas qui sont plus adéquatement couverts par le paragraphe 9 de l'article 29. Ce membre a également souligné que l'approche proposée aux paragraphes 24 et 25 consistant à traiter une entité transparente comme le « cédant » n'est pas cohérente avec le paragraphe 8 de l'article 13, qui prévoit que les droits d'imposition doivent être attribués à l'État contractant dont le cédant est résident, et pourrait conduire à des résultats contradictoires en vertu des paragraphes 5 et 8 de l'article 13 lorsque ces paragraphes sont appliqués à la même entité transparente. L'approche proposée aux paragraphes 24 et 25 peut également être en conflit avec les législations fiscales nationales, car les entités transparentes ne sont pas traitées comme des personnes morales dans certains États et ne peuvent donc en aucun cas constituer des résidents de ces États. Cette approche pourrait aussi être source d'incertitude quant à la façon dont la double imposition, le cas échéant, serait éliminée.

27. Il est onéreux d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions cotées en bourse. En outre, il peut être économiquement avantageux pour les pays en développement de stimuler leurs marchés

---

73 La décision d'inclure cette opinion minoritaire dans les commentaires a été prise lors de la vingt et unième session du Comité tenue en octobre 2020.

de capitaux en n'imposant pas les gains provenant de l'aliénation des actions cotées en bourse. Les pays qui souhaitent le faire peuvent inclure la disposition suivante dans leurs conventions fiscales bilatérales :

Les gains, autres que ceux visés au paragraphe 4, qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions d'une société, ou de droits ou participations similaires tels que des droits ou participations dans une société de personnes ou une fiducie (ou un trust), qui est un résident de l'autre État contractant, à l'exception des actions qui font l'objet d'échanges importants et réguliers sur un marché boursier reconnu, sont imposables dans cet autre État si, à tout moment au cours de la période de 365 jours précédant l'aliénation, le cédant a détenu directement ou indirectement au moins \_\_\_\_ pour cent [*pourcentage à définir lors de négociations bilatérales*] du capital de cette société ou entité.

Le texte de la convention elle-même ou des documents connexes pourraient approfondir le sens à donner aux expressions « échanges importants et réguliers » et « marché boursier reconnu ».

28. Certains pays pourraient estimer que l'État contractant dans lequel réside la société devrait être autorisé à imposer l'aliénation de ses actions uniquement si une part importante des biens de la société se trouve dans cet État et pourraient, dans le cadre de négociations bilatérales, chercher à inclure cette restriction.

29. En outre, dans le cadre de négociations bilatérales, d'autres pays pourraient demander la suppression totale du paragraphe 5 s'ils estiment que l'imposition, en pareils cas, des gains en capital dans l'État de la source peut créer une double imposition économique dans le cas de sociétés à filiales en cascade, entravant ainsi les investissements directs étrangers. Cet aspect concerne notamment les pays qui accordent une exemption mère-filiale non seulement pour les dividendes provenant d'une participation importante, mais également pour les gains en capital réalisés sur des actions en rapport avec ladite participation importante.

30. Si des pays souhaitent opter pour un régime de non-imposition des gains réalisés à l'occasion de restructurations de sociétés, ils sont bien entendu libres de le faire.



### ***Paragraphe 6***

31. Selon les dispositions du paragraphe 6, un État peut imposer les gains provenant de l'aliénation de droits conférés par la législation de cet État pour autant que ces droits permettent l'utilisation de ressources qui sont naturellement présentes dans cet État et qui sont sous la juridiction de celui-ci. Cela couvrirait, par exemple, l'aliénation de droits tels que les quotas de pêche accordés par l'État ; le droit de couper du bois dans une forêt ; le droit d'extraire de l'eau ; le droit d'explorer une partie du territoire de l'État à la recherche de pétrole, de gaz ou de minéraux ; le droit d'installer des éoliennes ou des hydroliennes sur une partie du territoire de l'État ainsi que le droit d'utiliser tout ou partie du spectre radioélectrique dans l'État, y compris à des fins de téléphonie mobile. Les caractéristiques communes de ces droits sont qu'ils permettent l'exploitation commerciale de ressources qui sont inextricablement liées au territoire d'un État et que la valeur de ces droits consiste en ce qui est manifestement des rentes spécifiques liées à l'emplacement résultant d'une licence attribuée par l'État.

32. Le paragraphe ne s'applique pas aux droits accordés par contrat conclu entre des parties privées même si ces droits sont protégés par le droit d'un État. Ainsi, l'aliénation d'un droit exclusif d'utiliser un savoir-faire (*know-how*) dans un État donné ne serait pas couverte par le paragraphe parce que ce droit accordé par le propriétaire du savoir-faire n'est pas conféré par la législation de l'État. En outre, les droits permettant l'utilisation de la propriété intellectuelle développée par des parties privées, comme une licence de droit d'auteur ou un brevet, ne seraient pas couverts par la disposition car ils ne concernent pas l'utilisation de ressources qui sont naturellement présentes dans cet autre État et qui sont sous la juridiction de cet État.

33. Le paragraphe ne s'applique que dans le cas d'une aliénation du droit lui-même visé par ce paragraphe. Sous réserve de l'application éventuelle de règles anti-abus telles que celles du paragraphe 9 de l'article 29, il ne s'appliquerait pas en cas d'un « transfert indirect » d'un tel droit, soit, par exemple, lorsque le droit est détenu par une société et que les actions de cette société sont aliénées. Selon les circonstances, toutefois, de tels transferts indirects pourraient entrer dans le champ d'application des paragraphes 4, 5 ou 7.

34. Dans plusieurs cas, les droits visés au paragraphe 6 constitueront également des biens immobiliers au sens du paragraphe 2 de l'article 6 et les dispositions du paragraphe 1 de l'article 13 s'appliqueront à l'aliénation de ces droits. Ce serait le cas, par exemple, d'un permis d'exploitation minière accordé par un État qui constituerait un bien immobilier au sens de l'expression « bien immobilier » en droit interne de cet État ou en vertu de l'expression « droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles » au paragraphe 2 de l'article 6. Dans un tel cas, les dispositions du paragraphe 6 n'empêcheraient pas l'application du paragraphe 1 de l'article 13 et vice-versa. Dans d'autres situations, cependant, les dispositions du paragraphe 6 permettront à un État d'imposer des droits liés à l'exploitation de ses ressources naturelles lorsque ces droits ne constituent pas des biens immobiliers selon une interprétation correcte du paragraphe 2 de l'article 6. Ce serait le cas, par exemple, si des droits d'exploration accordés par un État ne constituaient pas un « bien immobilier » au sens de cette expression en droit interne de cet État.

35. En outre, alors que le paragraphe 2 de l'article 13 s'applique lorsqu'une entreprise d'un État contractant aliène des droits conférés par la législation de l'autre État contractant auxquels le paragraphe 6 s'applique dans la mesure où ces droits font partie de l'actif d'un établissement stable de l'entreprise situé dans cet autre État, le paragraphe 6 assure le même traitement dans les cas où le droit n'est pas attribuable à un tel établissement stable, par exemple lorsque le droit aliéné n'appartient pas à l'entreprise propriétaire de l'établissement stable mais appartient à une personne étroitement liée.

### *Paragraphe 7*

36. L'application du paragraphe 5 étant limitée aux actions, droits ou participations similaires dans des sociétés ou entités résidentes (sous réserve de l'application éventuelle de règles anti-abus telles que le paragraphe 9 de l'article 29), un État contractant ne peut imposer les gains qu'un résident de l'autre État contractant tire de l'aliénation d'actions, droits ou participations similaires dans une société ou entité non-résidente à moins que ces actions, droits ou participations similaires ne tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de

leur valeur de biens immobiliers situés dans le premier État et relèvent par conséquent du champ d'application du paragraphe 4. Cela signifie que dans les cas non abusifs auxquels le paragraphe 4 ne s'applique pas, les gains tirés par un non-résident de l'aliénation d'actions, droits ou participations similaires dans une société ou entité non-résidente relèvent du paragraphe 8, qui prévoit l'imposition exclusive des gains par l'État de résidence, même si cette société ou entité non résidente tire la plus grande partie de sa valeur d'autres types de biens situés dans l'autre État (tels que les actions d'une société manufacturière qui réside et opère dans cet autre État). De nombreux pays en développement considèrent qu'ils devraient avoir le droit d'imposer les gains provenant de telles transactions, qui sont parfois appelées « transferts indirects opérés à l'étranger » (TIE).

37. Le paragraphe 7 règle ce problème en permettant l'imposition des gains provenant de certains TIE par l'État contractant dans lequel les biens sous-jacents sont situés. Selon ce paragraphe, les gains qu'un non-résident tire de l'aliénation d'actions, droits ou participations similaires dans une société ou une entité résidente ou non-résidente sont imposables dans un État si ces actions, droits ou participations similaires tirent au moins 50 pour cent de leur valeur de biens à l'égard desquels cet État aurait, en vertu des autres dispositions de l'article 13, le droit d'imposer le gain provenant d'une aliénation directe. Sur le plan de la politique fiscale, la justification de ce paragraphe est similaire à celle du paragraphe 4 concernant les biens immobiliers. L'exemple suivant illustre l'application du paragraphe 7 :

*Exemple* : La société A, un résident de l'État A, détient 30 pour cent des actions de la société B, qui est un résident de l'État B. La valeur de toutes les actions de la société B est de 100. Pendant toute la période considérée, la société B n'a aucune dette et les seuls actifs qu'elle détient sont un compte bancaire d'une valeur de 30, des actions représentant 30 pour cent du capital de la société X, des actions représentant 25 pour cent du capital de la société Y et des actions représentant 15 pour cent du capital de la société Z. Les sociétés X, Y et Z sont toutes des résidents de l'État C et la valeur de toutes les actions de chaque société est de 100. Les paragraphes 5 et 7 de l'article 13 de la convention fiscale entre les États A et C sont fondés sur les paragraphes 5 et 7 de l'article 13 du Modèle de convention fiscale des Nations

Unies ; les pourcentages spécifiés au paragraphe 5 et à l'alinéa (a) du paragraphe 7 sont de 20 pour cent.

La société A aliène une partie des actions de la société B qu'elle détient. La condition stipulée à l'alinéa (a) du paragraphe 7 est remplie puisque la société A détenait plus de 20 pour cent du capital de la société B à un moment donné au cours de la période de 365 jours précédant l'aliénation. La condition stipulée à l'alinéa (b) est également remplie parce qu'à un moment donné au cours de la période de 365 jours précédant l'aliénation, plus de 50 pour cent de la valeur des actions de la société B provenaient d'une combinaison de biens (c'est-à-dire les 30 pour cent des actions de la société X et les 25 pour cent des actions de la société Y), qui sont des biens qui auraient générés des gains imposables dans l'État C en vertu du paragraphe 5 si ces gains avaient été réalisés par un résident de l'État A en raison de l'aliénation de ces actions à ce moment. Puisque, pendant toute la période pertinente, la valeur des actions de la société X détenues par la société B était de 30 et la valeur des actions de la société Y détenues par la société B était de 25, 55 pour cent de la valeur des actions de la société B provenaient d'une combinaison de biens visés au sous-alinéa (i) de l'alinéa (b) du paragraphe 7, à savoir les actions de la société X et Y, même si les autres biens appartenant à la société B (c'est-à-dire le compte bancaire d'une valeur de 30 et la participation dans la société Z d'une valeur de 15), ne constituaient pas des biens visés au sous-alinéa (i). Étant donné que les conditions stipulées aux alinéas (a) et (b) du paragraphe 7 sont toutes deux remplies, l'État C a le droit d'imposer le gain tiré par la société A de l'aliénation des actions de la société B.

38. Comme l'a souligné la minorité moyenne de membres du Comité qui était opposée à l'inclusion du paragraphe 7<sup>74</sup>, les États devraient tenir compte d'un certain nombre de facteurs lorsqu'ils envisagent d'inclure le paragraphe 7 dans leurs conventions fiscales. Par exemple, ils devraient déterminer si et, le cas échéant, dans quelle

---

74 La position de ces membres a été incluse dans la note E/C.18/2020/CRP.36, qui a été examinée lors de la vingt et unième session du Comité tenue en octobre 2020.

mesure, leur droit interne autorise l'imposition de ces TIEs, en particulier lorsque les actions, droits ou participations similaires de la société ou de l'entité non résidente tirent plus de 50 pour cent de leur valeur de biens autres que des biens immobiliers situés sur leur territoire. De plus, l'application pratique du paragraphe peut soulever d'importants problèmes administratifs et de recouvrement, en particulier lorsque les actions, droits ou participations similaires sont aliénés par un non-résident et acquis par un autre non-résident<sup>75</sup>.

39. En outre, il pourrait y avoir des situations où la double imposition ne seraient pas éliminée. Supposons, par exemple, que la société A, un résident de l'État A, possède toutes les actions de la société B, un résident de l'État B qui exerce ses activités dans l'État C par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Les bénéfices réalisés par l'intermédiaire de cet établissement stable, lesquels ont été entièrement imposés dans l'État C, ont été utilisés par la société B pour acquérir toutes les actions de la société D, un résident de l'État D qui exerce son activité dans cet État. Les actions de la société D ont augmenté de valeur après avoir été acquises par la société B. En supposant que les actions des sociétés A et B tirent l'essentiel de leur valeur des biens mobiliers qui font partie de l'actif de l'établissement stable dans l'État C (même s'il n'y a pas de gains accumulés sur ces biens), le paragraphe 7 de la convention fiscale entre les États A et C permettrait aux deux États d'imposer tout gain réalisé par la société A sur la vente des actions de la société B même si le gain en capital sur ces actions peut être principalement attribuable à l'augmentation de valeur des actions de la société D. Cependant, le paragraphe 5 de la convention fiscale entre les États A et B permettrait également à l'État B d'imposer le même gain puisque ce gain résulterait de l'aliénation des actions d'une société résidente de cet État. La convention fiscale entre les États B et C n'étant pas applicable au gain réalisé par la société A, la double imposition résultant de l'imposition de ce gain par les États B et C ne serait

---

75 Les recettes dont un pays a besoin ainsi que son désir d'attirer des investissements étrangers sont d'autres facteurs à considérer ; voir Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, *L'imposition des transferts indirects opérés à l'étranger – une boîte à outils*, 2020, disponible à [https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT\\_Toolkit\\_The\\_Taxation\\_of\\_Offshore\\_Indirect\\_Transfers\\_French.pdf](https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT_Toolkit_The_Taxation_of_Offshore_Indirect_Transfers_French.pdf), consulté le 30 septembre 2021, p. 64.

pas éliminée. Par ailleurs, l'aliénation subséquente des actions de la société D par la société B générerait un gain imposable dans les États B et D en vertu du paragraphe 5 de la convention fiscale entre les États B et D même si ce gain, ou une partie de celui-ci, aurait déjà été imposé dans les États A et C comme indiqué ci-dessus, ce qui entraînerait une nouvelle double imposition qui ne serait pas éliminée.

40. Une façon possible de remédier à de telles situations pourrait être de recourir à la procédure amiable prévue à la deuxième phrase du paragraphe 3 de l'article 25, qui permet aux autorités compétentes des États concernés de se consulter. Par exemple, dans la situation décrite au paragraphe 39 ci-dessus où l'État C impose la société A en vertu du paragraphe 7 de la convention entre les États A et C tandis que l'État B impose la société A en vertu du paragraphe 5 de la convention entre les États A et B, les autorités compétentes des États B et C pourraient se consulter en vertu du paragraphe 3 de l'article 25 de la convention entre les États B et C en vue d'éliminer la double imposition qui en résulterait pour la société A, résidente de l'État A. Étant donné que le résultat d'une telle consultation ne résoudrait pas le problème qui pourrait survenir ultérieurement du fait de l'imposition par l'État D du gain réalisé par la société B suite à l'aliénation des actions de la société D, une consultation similaire pourrait être nécessaire en vertu de la convention entre les États C et D suite à cette autre aliénation<sup>76</sup>. Il est à noter, cependant, que la deuxième phrase du paragraphe 3 de l'article 25 ne permet pas aux États contractants d'éliminer la double imposition lorsque cela contreviendrait à leurs lois nationales respectives ou n'est pas autorisé par les dispositions d'autres conventions fiscales applicables<sup>77</sup>. Une autre solution envisageable serait pour les États contractants de prévoir expressément

---

76 Voir les paragraphes 38.1, 38.2, 38.4, 55 et 55.1 des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui explique comment le paragraphe 3 de l'article 25 pourrait être utilisé afin d'éliminer la double imposition dans une situation multilatérale.

77 Voir le paragraphe 10 des commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies (qui cite, entre autres, le paragraphe 55.1 des commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE).

une procédure amiable multilatérale qui permettrait de régler ces situations, ce qui pourrait se faire en formulant différemment le paragraphe 2 de l'article 25.

41. Étant donné que le paragraphe 7 ne s'applique au transfert indirect opéré à l'étranger d'un bien, ou d'une combinaison de biens, que dans la mesure où un État aurait eu le droit d'imposer une aliénation directe de ces biens conformément aux dispositions précédentes de l'article 13, la portée de ces dispositions précédentes aura une incidence indirecte sur la portée du paragraphe. Lorsque, par exemple, les dispositions du paragraphe 6 permettent l'imposition à la source d'un gain suite à l'aliénation directe des types de biens visés à ce paragraphe, l'inclusion de ces dispositions avant le paragraphe 7 permettra l'imposition d'un transfert indirect de ces biens.

42. Comme il est indiqué au paragraphe 19 ci-dessus en ce qui concerne le paragraphe 5 de l'article 13, il appartient au droit de l'État qui impose le gain de déterminer le pourcentage du capital d'une société ou entité qui est détenu par le cédant, notamment lorsqu'une participation est détenue indirectement. Les règles anti-abus du droit de l'État qui impose le gain peuvent également s'avérer utiles pour déterminer le niveau des participations directes ou indirectes du cédant.

43. Par ailleurs, les États peuvent envisager de modifier la portée du paragraphe 7 lors de leurs négociations bilatérales. Par exemple, les États pourraient envisager d'augmenter ou de réduire le pourcentage de la valeur des actions, droits ou participations similaires qui doit provenir de biens situés dans un État pour que le paragraphe s'applique, ce qui pourrait être fait en remplaçant « 50 pour cent » par le pourcentage que ces États accepteraient. En outre, comme c'est le cas pour le paragraphe 5 (voir le paragraphe 30 ci-dessus), les États pourraient choisir d'ajouter une exception pour les gains réalisés suite à une restructuration de société. Les États pourraient également envisager de modifier l'alinéa (a) du paragraphe afin de prévoir que le pourcentage du capital détenu directement ou indirectement est déterminé en tenant compte non seulement des actions, droits ou participations similaires détenus par le cédant, mais également des actions, droits ou participations similaires détenus par une personne ou entreprise étroitement liée au sens du paragraphe 9 de l'article 5.

## Paragraphe 8

44. Le paragraphe 8 reprend le paragraphe 5 de l'article 13 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE avec une modification rédactionnelle mineure consistant à remplacer la référence aux « paragraphes 1, 2, 3 et 4 » par une référence aux « paragraphes 1 à 7 ». Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur le paragraphe 5 de l'article 13 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 8 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

29. En ce qui concerne les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1 [à 7], le paragraphe [8] prévoit qu'ils ne sont imposables que dans l'État dont le cédant est un résident. [...]

30. L'article ne comporte pas de règle spéciale pour les gains provenant de l'aliénation d'actions d'une société (à l'exception des actions d'une société visées au[x] paragraphe[s] 4[, 5 et 7]) ou de valeurs mobilières, bons, obligations et autres titres [sauf dans la mesure où les gains provenant de l'aliénation de ces biens sont par ailleurs couverts par les dispositions des paragraphes 1 à 7]. De tels gains ne sont donc imposables que dans l'État dont le cédant est un résident.

31. Si des actions sont aliénées par un actionnaire lors de la liquidation de la société qui les a émises, du rachat d'actions ou de la réduction du capital social libéré de cette société, la différence entre le produit obtenu par l'actionnaire et la valeur nominale des actions peut être traitée, dans l'État dont la société est un résident, comme une distribution des bénéfices mis en réserve et non comme un gain en capital. L'article ne s'oppose pas à ce que l'État de résidence de la société impose de telles distributions aux taux prévus à l'article 10 ; une telle imposition est permise parce que cette différence est comprise dans la définition du terme « dividendes » donnée au paragraphe 3 de l'article 10 tel qu'il est interprété au paragraphe 28 des Commentaires qui s'y rapportent, dans la mesure où le droit interne de cet État traite cette différence comme un revenu provenant d'actions. Comme l'expliquent les paragraphes 32.1 à 32.7 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B [de la version 2017 du Modèle de convention



*fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 15 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle], lorsque l'État de la société qui a émis les actions traite cette différence comme un dividende, l'État de résidence de l'actionnaire est tenu d'éliminer la double imposition même si cette différence constitue un gain en capital aux termes de son droit interne. La même interprétation peut s'appliquer lorsque des obligations d'emprunt sont remboursées par le débiteur à un prix supérieur à la valeur nominale ou à la valeur à laquelle les obligations ont été émises ; dans ce cas, la différence peut représenter un intérêt et, en conséquence, être assujettie à un impôt limité dans l'État de la source de l'intérêt, conformément à l'article 11 (voir également les paragraphes 20 et 21 des Commentaires sur l'article 11 [de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]).*

32. Il faut distinguer le gain en capital pouvant résulter de l'aliénation d'actions acquises par l'exercice d'une option d'achat d'actions attribuée à un salarié ou au membre d'un conseil d'administration ou de surveillance de l'avantage résultant de l'option d'achat d'actions qui relève de l'article 15 ou 16. Les principes sur lesquels cette distinction se fonde sont examinés aux paragraphes 12.2 à 12.5 des Commentaires sur l'article 15 et au paragraphe 3.1 des Commentaires sur l'article 16 [de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE].

45. Toutefois, comme il est dit au paragraphe 2 ci-dessus, la plupart des experts de pays en développement ont proposé le texte ci-dessous en remplacement du paragraphe 8 de l'article 13 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui correspond au paragraphe 5 de l'article 13 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE :

8. Les gains provenant de la cession de tous biens autres que les biens mentionnés aux paragraphes 1 à 7 sont aussi imposables dans l'État contractant dont ils proviennent conformément à la législation de cet État.

46. Cette disposition optionnelle équivaut à dire que l'un des États ou les deux peuvent imposer les gains provenant de l'aliénation de biens qui ne sont pas mentionnés aux paragraphes 1 à 7 selon leur propre législation, et que l'État de la résidence éliminera les doubles impositions selon les dispositions de l'article 23 A ou 23 B. Cette disposition optionnelle, contrairement à celle qui était proposée dans la version antérieure de ce paragraphe, fait référence aux « biens autres

que les biens mentionnés » aux paragraphes précédents de l'article 13 plutôt qu'aux « gains ... autres que les gains visés » à ces paragraphes. Cela signifie que lorsqu'un bien mentionné à l'un des paragraphes 1 à 7 est aliéné mais que les dispositions de ces paragraphes restreignent le droit de l'État de la source d'imposer le gain provenant de l'aliénation de ce type de bien à certaines situations, les gains provenant de l'aliénation de ces biens dans des situations non visées par ces paragraphes ne sont imposables que dans l'État contractant dont le cédant est un résident. Prenons par exemple un gain provenant de l'aliénation d'un bien immobilier situé dans l'État de résidence du cédant : puisque les biens immobiliers sont mentionnés au paragraphe 1 mais que ce paragraphe indique seulement que l'autre État peut imposer les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers situés dans cet autre État, le gain provenant de l'aliénation de biens immobiliers situés dans l'État de résidence du cédant ne serait imposable que dans cet État.

47. Les pays qui choisiront ce libellé voudront peut-être préciser au cours des négociations bilatérales les règles de source applicables pour établir d'où ces gains proviennent. S'ils ne le font pas, le droit interne de chaque État contractant déterminera la source du gain. Cependant, les législations internes des États contractants peuvent différer et cela peut entraîner une double imposition (ou une non-imposition lorsque l'État de résidence du bénéficiaire applique l'article 23 A pour éliminer la double imposition). Les pays qui souhaitent éviter ce problème voudront peut-être remplacer l'expression « conformément à la législation de cet État » à la fin de la disposition optionnelle par une règle qui indiquerait expressément quand un gain serait réputé provenir d'un État contractant. Voici un exemple d'une telle règle qui est basé sur l'approche utilisée au paragraphe 5 des articles 11, 12 et 12A ainsi qu'au paragraphe 9 de l'article 12B :

Pour l'application du présent paragraphe, un gain est considéré comme provenant d'un État contractant lorsque l'acquéreur du bien est un résident de cet État. Toutefois, lorsque l'acquéreur du bien, qu'il soit ou non un résident d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable ou une base fixe pour lequel l'obligation d'acquérir le bien a été contractée et qui supporte la charge de la contrepartie de cette acquisition, le gain est considéré comme provenant de l'État où l'établissement stable ou la base fixe est situé.

*Article 14*

## PROFESSIONS INDÉPENDANTES

1. L'article 14 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend, à l'alinéa (a) du paragraphe 1 et au paragraphe 2, les dispositions essentielles de l'article 14 de la version 1997 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. L'ensemble de l'article 14 et les commentaires qui s'y rapportent ont été supprimés du Modèle de convention fiscale de l'OCDE le 29 avril 2000. L'alinéa (b) du paragraphe 1 permet au pays de la source d'imposer également les revenus provenant de professions indépendantes dans une situation non prévue au paragraphe 1 de l'article 14 de la version 1997 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE : alors que cette ancienne version du Modèle de convention fiscale de l'OCDE permettait au pays de la source de n'imposer les revenus des professions indépendantes que si les revenus étaient imputables à une base fixe du contribuable, le Modèle de convention fiscale des Nations Unies permet aussi une imposition à la source si le contribuable est présent dans ce pays pendant plus de 183 jours durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée.

2. Lors de la discussion portant sur l'article 14, quelques membres de l'ancien Groupe d'experts provenant de pays en développement ont estimé qu'il ne serait pas justifié de limiter le droit d'imposition du pays de la source sur la base des critères d'existence d'une base fixe et de la durée du séjour et que le seul critère à retenir devrait être celui de la source des revenus. Quelques membres de pays développés ont estimé au contraire que l'exportation de compétences, comme l'exportation de biens corporels, ne devrait pas donner matière à imposition dans le pays de destination si l'intéressé n'a pas dans ce pays une base fixe comparable à un établissement stable. Ils se sont donc déclarés en faveur de l'adoption du critère de la base fixe, admettant toutefois que la présence continue, dans ce pays, de la personne qui y fournit les services justifierait l'imposition par ce pays. Des membres de pays en développement se sont aussi prononcés en faveur du critère de la base fixe. D'autres membres de ces pays ont exprimé une préférence pour le critère de la durée du séjour.

3. Lors de l'élaboration du Modèle de 1980, plusieurs membres de pays en développement ont proposé d'ajouter un troisième critère, soit

le montant de la rémunération. En vertu de ce critère, la rémunération des professions indépendantes pourrait être imposée par le pays de la source si elle dépassait une certaine somme, indépendamment de l'existence d'une base fixe ou de la durée du séjour dans ce pays.

4. À titre de compromis, le Modèle de 1980 a retenu, aux alinéas (a) à (c) du paragraphe 1, trois critères différents permettant à l'État de la source d'imposer le revenu tiré de l'exercice d'une profession indépendante par une personne physique qui est un résident de l'autre État contractant. Toutefois, en 1999, le Groupe d'experts a décidé de supprimer le troisième critère (soit le montant de la rémunération) qui était mentionné à l'alinéa (c), pour ne conserver que les critères mentionnés aux alinéas (a) et (b).

5. L'alinéa (a), qui reprend le seul critère mentionné dans la version 1997 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, stipule que le revenu est imposable si la personne dispose habituellement d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. Bien que l'existence d'une base fixe confère le droit d'imposition, le montant du revenu imposable se limite à la fraction imputable à la base fixe.

6. L'alinéa (b), tel que modifié en 1999, étend le droit d'imposition du pays de la source en stipulant que ce pays a le droit d'imposer le revenu si la personne séjourne dans le pays pendant une période ou des périodes d'une durée totale de 183 jours commençant ou se terminant pendant l'année fiscale considérée, même si elle n'y dispose pas d'une base fixe. Toutefois, seul peut être taxé le revenu tiré des activités exercées dans le pays. Avant la modification, la durée minimale de séjour requise était « une période ou des périodes d'une durée totale égale ou supérieure à 183 jours pendant l'année fiscale considérée ». Un membre de pays développé a toutefois indiqué une préférence pour le libellé antérieur pour des motifs techniques. Du fait de la modification, les dispositions de l'alinéa (b) du paragraphe 1 de l'article 14 sont désormais alignées sur celles de l'alinéa (a) du paragraphe 2 de l'article 15 en ce qui concerne la période minimale de séjour dans l'autre État contractant.

7. Avant sa suppression, l'alinéa (c) prévoyait une troisième situation dans laquelle l'imposition était permise dans le pays de la source même si ni l'une ni l'autre des conditions figurant aux alinéas (a) et (b)

n'était satisfaite. Il y était prévu que, si la rémunération pour les services fournis dans le pays de la source dépassait un certain montant (à définir lors de négociations bilatérales), le pays de la source pouvait imposer, mais seulement à condition que la rémunération provienne d'un résident de ce pays, ou encore d'un établissement stable ou d'une base fixe situé dans ce pays et appartenant à un résident d'un autre pays.

8. On a fait observer que l'inflation priverait de sens toute limite monétaire fixée pour les fins de cet alinéa, cette limite n'ayant ainsi pour effet que de limiter le volume de services (susceptibles d'être fort utiles) qu'un pays pourrait importer. De plus, l'alinéa (c) n'apparaissait que dans 6 pour cent des conventions fiscales bilatérales conclues entre 1980 et 1997<sup>78</sup>. Il a donc été décidé de supprimer l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 14.

9. L'ancien Groupe d'experts a débattu des rapports entre l'article 14 et l'alinéa (b) du paragraphe 3 de l'article 5. Le sentiment général était qu'une rémunération versée directement à une personne physique pour une activité de nature indépendante relevait des dispositions de l'article 14. Cependant, les paiements effectués à une entreprise pour les activités exercés par les salariés de cette entreprise ou autre personnel engagé par cette dernière relevaient plutôt des articles 5 et 7. Par ailleurs, la rémunération versée par l'entreprise à la personne physique ayant exercé ces activités relevait soit de l'article 14 (s'il s'agissait d'un entrepreneur indépendant engagé par l'entreprise pour accomplir ces activités) soit de l'article 15 (s'il s'agissait d'un salarié de l'entreprise). Si les parties estiment nécessaire de préciser davantage les rapports entre l'article 14 et les articles 5 et 7, elles sont libres de le faire au cours des négociations.

10. Étant donné que l'article 14 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend toutes les dispositions de l'article 14 de la version 1997 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 14 de la version 1997 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable à l'article 14 du présent Modèle :

---

78 Voir W.F.G. Wijnen et J.J.P. de Goede, « United Nations—The UN Model in Practice 1997–2013 », *IBFD Bulletin for International Taxation*, 2014 (Volume 68), No. 3, section 2.16.4.2 (offert seulement en anglais).

1. Cet article vise ce que l'on appelle d'ordinaire les « professions libérales » ainsi que les autres activités de caractère indépendant. Ceci exclut les activités industrielles et commerciales et les professions exercées à titre salarié telles que celle de médecin d'usine. Il convient toutefois de souligner que l'article ne vise pas les activités exercées à titre indépendant par les artistes du spectacle et les sportifs, celles-ci étant couvertes par l'article 17.

2. Le sens de l'expression « professions libérales » est illustré par quelques exemples typiques. Ceux-ci n'étant donnés qu'à titre indicatif, l'énumération n'est pas limitative. Les difficultés d'interprétation qui pourraient apparaître dans des cas particuliers pourront être résolues par accord mutuel entre les autorités compétentes des États contractants en cause.

3. Les dispositions de l'article sont analogues à celles auxquelles sont soumis les bénéficiaires des entreprises et elles reposent en fait sur les mêmes principes qui fondent l'article 7. Les dispositions de l'article 7 et les Commentaires qui s'y rapportent pourraient donc servir de directives pour l'interprétation et l'application de l'article 14. Les principes édictés à l'article 7, par exemple, pour ventiler les bénéfices entre le siège et l'établissement stable, pourraient aussi s'appliquer à la ventilation des revenus entre l'État de la résidence de la personne qui exerce une activité indépendante et l'État où cette activité est exercée à partir d'une base fixe. De même, les dépenses exposées pour une base fixe, y compris les dépenses de direction et les frais généraux, devraient venir en déduction pour la détermination du revenu imputable à la base fixe comme c'est le cas pour les dépenses imputables à l'établissement stable [...]. À d'autres égards aussi, l'article 7 et les Commentaires qui s'y rapportent pourraient aider à interpréter l'article 14, par exemple lorsqu'il s'agit de déterminer si un versement concernant un logiciel doit être classé comme un revenu d'activité commerciale visé par l'article 7 ou 14 ou comme redevances visées par l'article 12.

4. Quoique les articles 7 et 14 soient fondés sur les mêmes principes, on a estimé que la notion d'établissement stable devrait être réservée aux activités commerciales et industrielles. C'est pourquoi l'expression « base fixe » a été employée. Il n'a pas été jugé opportun de la définir mais cette expression vise, par exemple, le cabinet de consultation d'un médecin ou le bureau d'un architecte ou d'un avocat. Il semble qu'une personne exerçant une activité indépendante ne dispose pas normalement d'installations de ce genre dans un État autre que celui dont elle est un résident. Toutefois, s'il existe dans

un autre État un centre d'activités présentant certains caractères de fixité ou de permanence, cet État devrait pouvoir imposer les activités en question.

11. Certains pays n'ont pas la même interprétation de l'article 14 que celle qui ressort des paragraphes 9 et 10. Ces pays pourront donc souhaiter faire la lumière sur leurs positions et, s'ils n'y ont pas déjà pourvu, régler les aspects pertinents lors de négociations bilatérales.

12. En vertu du paragraphe 4 de l'article 12A, si un résident d'un État contractant exerce dans l'autre État des activités de caractère indépendant (qui constituent des services techniques au sens du paragraphe 3 de l'article 12A) par l'intermédiaire d'une base fixe dont ce résident dispose de façon habituelle et que celui-ci perçoit des rémunérations au titre de ces activités, l'article 14, plutôt que l'article 12A, s'appliquera à ces rémunérations. Toutefois, si un résident d'un État contractant exerce des activités de caractère indépendant (qui sont des services techniques) dont la rémunération provient de l'autre État mais que ces services ne sont pas fournis par l'intermédiaire d'une base fixe située dans cet autre État, les rémunérations pour ces services sont imposables dans cet autre État en vertu du paragraphe 2 de l'article 12A.

13. En vertu du paragraphe 8 de l'article 12B, si un résident d'un État contractant exerce dans l'autre État des activités de caractère indépendant (qui constituent des services numériques automatisés au sens du paragraphe 5 de l'article 12A) par l'intermédiaire d'une base fixe dont ce résident dispose de façon habituelle et que celui-ci reçoit des paiements au titre de ces activités, l'article 14, plutôt que l'article 12B, s'appliquera à ces rémunérations. Toutefois, si un résident d'un État contractant exerce des activités de caractère indépendant (qui sont des services numériques automatisés) dont la rémunération provient de l'autre État mais que ces services ne sont pas fournis par l'intermédiaire d'une base fixe située dans cet autre État, les rémunérations pour ces services sont imposables dans cet autre État en vertu de l'article 12B.

*Article 15*

## PROFESSIONS DÉPENDANTES

1. L'article 15 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend l'article 15 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Les seules différences sont que le titre de l'article 15 de l'OCDE se lit « REVENUS D'EMPLOI » et que la référence à une « base fixe » à l'alinéa (c) du paragraphe 2 a été supprimée. Ces changements sont dus au fait que l'article 14 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE a été supprimé en 2000 (voir le paragraphe 1 des commentaires sur l'article 14 ci-dessus).

***Paragraphe 1***

2. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui contient des explications supplémentaires sur le paragraphe 1 de l'article, est applicable à l'article 15 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

1. Le paragraphe 1 pose la règle générale applicable en matière d'imposition des revenus provenant d'activités salariées, à l'exception des pensions, selon laquelle ces revenus sont imposables dans l'État où l'emploi salarié est effectivement exercé. La question de savoir si des services sont fournis ou non dans le cadre de l'exercice d'un emploi salarié peut parfois donner lieu à des difficultés qui sont examinées aux paragraphes 8.1 et suivants [*des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 5 ci-dessous*]. L'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce les activités au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés. Ceci implique notamment qu'un résident d'un État contractant qui perçoit une rémunération, au titre d'un emploi salarié, de sources situées dans l'autre État contractant, ne peut être imposé dans cet autre État en raison de cette rémunération du seul fait que les résultats de ce travail sont exploités dans ce dernier État.



2. La règle générale ne comporte d'exceptions qu'en ce qui concerne les rémunérations des équipages de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international (paragraphe 3 de l'article 15), [*la rémunération du personnel de direction de haut niveau (paragraphe 2 de l'article 16),*] les pensions (article 18) et les rémunérations et pensions au titre de fonctions publiques (article 19). Les rémunérations des membres du conseil d'administration ou de surveillance de sociétés qui ne sont pas liées à un emploi font l'objet [*du paragraphe 1 de*] de l'article 16.

2.1 Les pays membres ont généralement compris l'expression « salaires, traitements et autres rémunérations similaires » comme incluant les avantages en nature reçus au titre d'un emploi (par exemple des options d'achat d'actions, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance-maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs).

2.2 La condition prévue par l'article pour l'imposition par l'État de la source est que les salaires, traitements et autres rémunérations similaires proviennent de l'exercice d'un emploi dans cet État. Cette règle s'applique quel que soit le moment où ce revenu puisse être versé, crédité ou autrement définitivement acquis par le salarié.

## **Paragraphe 2**

3. Le paragraphe 2 reprend le paragraphe 2 de l'article 15 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE avec l'ajout d'une référence à la base fixe à l'alinéa (b). Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications supplémentaires sur le paragraphe 2 de cet article, est applicable au paragraphe 2 de l'article 15 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

3. Le paragraphe 2 comporte toutefois une exception générale à la règle posée au paragraphe 1. Cette disposition couvre toutes les personnes physiques [*exerçant des professions dépendantes*] dans le cadre d'un emploi (représentants de commerce, travailleurs du bâtiment, ingénieurs, etc.), dans la mesure où leur rémunération n'est pas couverte par les dispositions d'autres articles, tels ceux qui s'appliquent aux fonctions publiques ou aux artistes et sportifs.

4. Pour que les rémunérations bénéficient de l'exonération prévue dans ce paragraphe, il faut que les trois conditions qui y sont stipulées soient réunies. La première condition est que l'exonération soit limitée à la période de 183 jours. Il est de plus stipulé que cette période ne doit pas être dépassée « pendant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée ». Cette expression diffère de celle employée dans le Projet de Convention de 1963 [de l'OCDE] et le Modèle de Convention de 1977 [de l'OCDE], lesquels prévoyaient que la période de 183 jours<sup>[79]</sup> ne pouvait être dépassée « au cours de l'année fiscale considérée » expression qui était source de difficultés dans les cas où les années fiscales des États contractants ne coïncidaient pas et qui offrait la possibilité d'organiser des opérations de façon que les travailleurs séjournent dans l'État considéré, par exemple, les 5 ½ derniers mois d'une année et les 5 ½ premiers mois de l'année suivante. La nouvelle rédaction de l'alinéa 2 a) a écarté de telles possibilités d'évasion fiscale. Pour l'application de ces dispositions, toutes les périodes possibles de douze mois consécutifs doivent être envisagées, même celles qui se chevauchent dans une certaine mesure. Par exemple, si un salarié est présent dans un État durant 150 jours entre le 1<sup>er</sup> avril 2001 et le 31 mars 2002 mais y est présent pendant 210 jours entre le 1<sup>er</sup> août 2001 et le 31 juillet 2002, ce salarié aura été présent pendant une période qui excède 183 jours au cours de la deuxième période de douze mois identifiée ci-dessus même s'il ne remplit pas la condition de présence minimale au cours de la première période envisagée et qu'il y a un chevauchement partiel entre cette première période et la seconde.

4.1 La référence à « l'année fiscale considérée » doit être interprétée comme une référence à l'année fiscale de l'État contractant dans lequel un résident de l'autre État contractant a exercé son emploi et durant laquelle les services correspondants ont été rendus. Supposons par exemple que l'année fiscale de l'État S commence le 1<sup>er</sup> janvier et se termine le 31 décembre et qu'un résident de l'État R soit présent et exerce son emploi dans l'État S entre le 1<sup>er</sup> août 00 et le 28 février 01. Aux fins de l'alinéa a) du paragraphe 2, toute période de douze mois qui débute entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 00 ou qui s'achève entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 01 et qui englobe une partie de la période des services serait pertinente. Par exemple, la période de douze mois comprise entre le 1<sup>er</sup> août 00 et le 31 juillet 01, qui débute

---

79 [La même modification a été apportée au Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 1999.]

durant l'année fiscale 00 et au cours de laquelle la personne était présente dans l'État S pendant plus de 183 jours, inclurait les services rendus dans cet État entre le 1<sup>er</sup> août et le 31 décembre 00 ; de même, la période de douze mois comprise entre le 1<sup>er</sup> mars 00 et le 28 février 01, qui s'achève durant l'année fiscale 01 et au cours de laquelle la personne était présente dans l'État S pendant plus de 183 jours, inclurait les services rendus dans cet État entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 28 février 01. La rémunération au titre des services correspondants n'a pas à être imposée au cours de l'année fiscale considérée : comme l'expliquent le paragraphe 2.2 ci-dessus et le paragraphe 12.1 ci-dessous [*des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 8 ci-dessous*], l'article autorise un État à imposer la rémunération provenant d'un emploi exercé dans cet État au cours d'une année donnée même si la rémunération de ces services est obtenue ou si l'impôt est prélevé au cours d'une année différente.

5. Bien que diverses formules aient été utilisées par les pays membres pour calculer la période de 183 jours, il n'existe qu'une seule méthode qui soit compatible avec les termes de ce paragraphe : la méthode des « jours de présence physique ». L'application de cette méthode est simple, dans la mesure où une personne est soit présente dans un pays, soit absente de ce pays. En outre, il est relativement facile pour le contribuable de fournir des preuves de sa présence lorsque celles-ci lui sont demandées par les autorités fiscales. Selon cette méthode, les jours suivants sont inclus dans les calculs : fraction de journée, jour d'arrivée, jour de départ et tous les autres jours passés à l'intérieur de l'État où l'activité est exercée tels que les samedis et dimanches, les jours fériés, les jours de vacances pris avant, pendant et après la période d'activité, les brèves interruptions (formation, grèves, lock-out, délais de livraison), jours de maladie (à moins qu'ils n'empêchent le salarié de partir alors qu'il aurait eu normalement droit à l'exonération) et enfin la survenance d'un décès ou d'une maladie dans sa famille. Toutefois, les journées passées en transit dans l'État d'activité au cours d'un trajet entre deux points extérieurs à cet État doivent être exclues des calculs. Il résulte de ces principes que toute journée entière passée en dehors de l'État d'activité, que ce soit en vue de vacances, de voyages d'affaires ou pour toute autre raison, ne doit pas être prise en compte. Toute fraction de journée, même brève, pendant laquelle le contribuable est présent dans un État compte comme journée de présence dans cet État pour le calcul de la période de 183 jours.

5.1 Les jours durant lesquels le contribuable est résident de l'État de la source ne devraient toutefois pas être pris en compte dans le calcul. L'alinéa *a*) doit être lu dans le contexte de la première partie du paragraphe 2 qui fait référence aux « rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant » et qui ne s'applique donc pas à une personne résidant et exerçant un emploi dans le même État. L'expression « le bénéficiaire séjourne » que l'on trouve dans l'alinéa *a*) renvoie au bénéficiaire des rémunérations et, pendant une période de résidence dans l'État de la source, une personne ne peut être considérée comme bénéficiaire de rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant. Les exemples suivants illustrent cette conclusion :

- Exemple 1 : De janvier à décembre 01, X habite dans l'État S et est résident de cet État. Le 1<sup>er</sup> janvier 02, X est embauché par un employeur résident de l'État R et déménage dans l'État R dont il devient résident. X est par la suite envoyé dans l'État S par son employeur du 15 au 31 mars 02. Dans ce cas, X séjourne dans l'État S pendant 292 jours entre le 1<sup>er</sup> avril 01 et le 31 mars 02 mais, parce qu'il est résident de l'État S entre le 1<sup>er</sup> avril 01 et le 31 décembre 01, cette première période n'est pas prise en compte pour le calcul des périodes visées à l'alinéa *a*).
- Exemple 2 : Du 15 au 31 octobre 01, Y, résidente de l'État R, séjourne dans l'État S afin de préparer l'expansion dans ce pays des affaires d'ACO, une société résidente de l'État R. Le 1<sup>er</sup> mai 02, Y se rend dans l'État S dont elle devient résidente et travaille en tant que responsable d'une filiale nouvellement créée d'ACO qui est résidente de l'État S. Dans ce cas, Y séjourne dans l'État S pendant 184 jours entre le 15 octobre 01 et le 14 octobre 02 mais, parce qu'elle est résidente de l'État S entre le 1<sup>er</sup> mai et le 14 octobre 02, cette dernière période n'est pas prise en compte pour le calcul des périodes visées à l'alinéa *a*).

6. La deuxième condition est que l'employeur qui verse la rémunération ne soit pas résident de l'État où l'activité salariée est exercée. Certains pays membres pourraient toutefois juger qu'il n'y a pas lieu d'étendre l'exception du paragraphe 2 aux cas où l'employeur n'est pas résident de l'État de résidence du salarié, car la détermination de la rémunération du salarié ou la mise en œuvre des obligations de l'employeur en matière de retenue à la source pourrait alors donner lieu à des difficultés administratives. Les États contractants qui

partagent ces vues sont libres d'adopter bilatéralement la variante suivante de l'alinéa 2 b) :

- b) les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui est un résident du premier État, et

6.1 L'application de la deuxième condition soulève certaines difficultés dans le cas de sociétés de personnes transparentes sur le plan fiscal du fait qu'elles n'ont pas la qualité de résident d'un État contractant en vertu de l'article 4 (voir le paragraphe [8.13] des Commentaires sur l'article 4 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 5 des commentaires sur l'article 4 du présent Modèle*]). Bien qu'une telle société de personnes puisse certainement avoir la qualité d'« employeur » (en particulier selon les définitions données à ce terme par le droit interne de certains États, par exemple si un employeur est défini comme une personne assujettie à une taxe sur les salaires) l'application de la condition au niveau de la société de personnes sans tenir compte de la situation des associés serait totalement dépourvue de sens.

6.2 L'objet et la finalité des alinéas b) et c) du paragraphe 2 sont d'éviter l'imposition à la source des périodes de travail de courte durée dans la mesure où la rémunération n'est pas admise comme une dépense déductible dans l'État de la source du fait que l'employeur, n'étant pas résident de cet État et n'y disposant pas d'un établissement stable, n'est pas soumis à l'impôt dans cet État. Ces alinéas peuvent aussi être justifiés par le fait qu'imposer des obligations de déduction à la source au titre de périodes de travail à court terme dans un État donné peut être considéré comme entraînant une charge administrative excessive lorsque l'employeur n'est pas résident de cet État et n'y dispose pas d'un établissement stable. Afin d'arriver à une interprétation correcte et conforme au contexte et à l'objet de l'alinéa b), il conviendrait de considérer que cet alinéa se réfère, dans le cas des entités et dispositifs, comme des sociétés de personnes, considérés comme transparents sur le plan fiscal, aux associés ou membres. Les concepts d'« employeur » et de « résident » figurant à l'alinéa b) seraient donc appliqués au niveau des associés ou membres et non pas à celui de l'entité ou du dispositif considéré comme transparent sur le plan fiscal. Cette approche est en conformité avec celle du paragraphe 2 de l'article 1 selon laquelle les avantages d'autres dispositions des conventions fiscales doivent être accordés à l'égard des revenus qui sont imposés au niveau des associés ou membres et non au niveau d'entités ou de dispositifs considérés comme transparents sur

le plan fiscal. Cette interprétation pourrait être l'origine de difficultés lorsque les associés ou membres résident dans des États différents mais ces difficultés pourraient toutefois être réglées par la procédure amiable en déterminant, par exemple, l'État dans lequel résident les associés ou membres qui détiennent la majorité des parts de l'entité ou du dispositif (c'est-à-dire l'État dans lequel sera réclamée la part la plus importante de la déduction).

4. Certains membres du Comité ont exprimé leur désaccord avec la proposition contenue dans le paragraphe 6.2 des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE reproduit ci-dessus, selon laquelle les notions d'« employeur » et de « résident » à l'alinéa (b) sont appliquées au niveau des associés. Ils contestent le bien-fondé de cette approche, à savoir que dans les cas de sociétés de personnes fiscalement transparentes, les dispositions des conventions fiscales doivent s'appliquer au niveau des associés. Ils sont d'avis qu'un tel résultat n'est possible que si la convention considérée contient une règle spéciale à cet effet.

5. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications supplémentaires sur le paragraphe 2 de cet article, est applicable à l'article 15 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

7. Selon la troisième condition, si l'employeur possède un établissement stable *[ou une base fixe par l'intermédiaire de laquelle il exerce une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant]* dans l'État où l'activité salariée est exercée, l'exemption est accordée à condition que la rémunération ne soit pas supportée par cet établissement stable *[ou base fixe dont il dispose dans cet État]*. Les termes « supportée par » doivent être interprétés en fonction de la finalité de l'alinéa c), qui est de garantir que l'exception prévue par le paragraphe 2 ne s'applique pas à la rémunération qui pourrait donner lieu à déduction, compte tenu des principes énoncés dans l'article 7 et de la nature de la rémunération, lors du calcul des bénéfices d'un établissement stable situé dans l'État où l'emploi est exercé.

7.1 Le fait que l'employeur a ou n'a pas effectivement réclamé une déduction pour la rémunération dans le calcul des bénéfices attribuables à l'établissement stable n'est pas nécessairement probant, le véritable critère étant de savoir si toute déduction disponible à l'égard de cette rémunération doit être prise en compte dans la détermination des bénéfices attribuables à l'établissement stable. Ce critère serait vérifié, par exemple, même dans le cas où aucun montant ne serait effectivement déduit, si cela est dû uniquement au fait que l'établissement stable était exonéré d'impôt dans le pays de la source ou que l'employeur décidait simplement de ne pas demander une déduction à laquelle il aurait droit. Il serait également vérifié si la rémunération n'était pas déductible uniquement en raison de sa nature (par exemple lorsque l'État soutient que l'émission d'actions dans le cadre d'un plan d'option d'achats d'actions destiné aux salariés n'ouvre pas droit à déduction) et non parce qu'elle ne doit pas être imputée à l'établissement stable.

[...]

8. Il existe une relation directe entre les principes qui sous-tendent l'exception décrite au paragraphe 2 et l'article 7. L'article 7 repose sur le principe qu'une entreprise d'un État contractant n'est imposable dans l'autre État que si la présence qu'elle y maintient est suffisante pour constituer un établissement stable. L'exception énoncée au paragraphe 2 de l'article 15 étend ce principe à l'imposition des salariés d'une telle entreprise lorsque leur travail est effectué dans l'autre État pendant une période relativement brève. Il ressort clairement des alinéas *b)* et *c)* que cette exception ne s'applique pas lorsque le travail est effectué pour le compte d'une entreprise dont les bénéfices sont imposés dans un État soit parce que cette entreprise est exploitée par un résident de cet État, soit parce qu'elle y dispose d'un établissement stable auquel ces services sont imputables.

8.1 Dans certains cas, il peut être difficile de déterminer si les services fournis dans un État par un individu qui est un résident d'un autre État, et rendus à une entreprise du premier État (ou y disposant d'un établissement stable), sont fournis au titre d'un emploi salarié et relèvent donc de l'article 15 ou sont des services fournis par une entreprise distincte auxquels l'article 7 s'applique, ou, d'une manière plus générale, si l'exception s'applique. Dans leur précédente version, ces Commentaires traitaient de dispositifs conçus essentiellement pour bénéficier de l'exemption prévue au paragraphe 2 de l'article 15, mais on a constaté que les mêmes questions pouvaient se poser dans d'autres cas qui n'étaient pas liés à des transactions à finalités fiscales.

Les Commentaires ont donc été modifiés pour traiter ces questions de façon plus exhaustive.

8.2 Dans certains États, une relation contractuelle formelle n'est pas remise en question pour fins fiscales sauf s'il existe des éléments suggérant une manipulation et ces États, en droit interne, considèrent donc qu'un emploi salarié n'est exercé que s'il existe une relation d'emploi salarié au sens formel.

8.3 Si les États qui adoptent cette approche craignent que celle-ci ne résulte en un octroi des avantages liés à l'exception du paragraphe 2 dans des situations où cela n'est pas voulu (dans les cas de location de main-d'œuvre, par exemple), ils peuvent adopter bilatéralement une disposition rédigée d'après le modèle suivant :

Le paragraphe 2 du présent article ne s'applique pas aux rémunérations reçues par un résident d'un État contractant au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant et payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre État si :

- a) le bénéficiaire fournit des services, dans le cadre de cet emploi, à une personne autre que l'employeur et cette personne, directement ou indirectement, supervise, dirige ou contrôle la manière dont ces prestations de services sont exécutées ; et
- b) ces services font partie intégrante des activités d'entreprise exercées par cette personne.

8.4 Toutefois, dans de nombreux pays, un certain nombre de règles et de critères législatifs ou jurisprudentiels (par exemple la règle de la primauté du fond sur la forme) ont été élaborés pour distinguer les cas où les services fournis à une entreprise par un individu doivent être considérés comme relevant d'une relation d'emploi salarié (contrat de travail) et les cas où ils doivent être considérés comme relevant d'un contrat de fourniture de services entre deux entreprises distinctes (contrat de prestations de services). Cette distinction conserve toute sa pertinence dans le cadre de l'application des dispositions de l'article 15, et en particulier des alinéas *b*) et *c*) du paragraphe 2 de cet article. Sous réserve de la limite décrite au paragraphe 8.11 [*ci-dessous des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] et à moins que le contexte d'une convention particulière n'exige une autre interprétation, c'est au droit interne de l'État de la source qu'il appartient de déterminer si les services fournis par un individu dans cet État le sont au titre



d'une relation d'emploi salarié et la manière dont cet État appliquera la Convention découlera de cette détermination.

8.5 Dans certains cas, les services fournis par un individu à une entreprise peuvent être considérés comme relevant d'un emploi salarié aux fins d'application du droit fiscal interne même si ces services sont fournis dans le cadre d'un contrat formel de prestations de services entre, d'une part, l'entreprise qui se procure les services, et, de l'autre, soit l'individu lui-même soit une autre entreprise dont il est formellement salarié ou avec laquelle il a conclu un autre contrat de prestations de services.

8.6 Dans ce cas de figure, le droit interne pertinent peut, par exemple, ne pas tenir compte de la qualification donnée aux services dans les contrats formels. Il peut privilégier la nature des services fournis par l'individu et leur intégration à l'activité de l'entreprise qui acquiert les services pour conclure qu'il existe une relation d'emploi salarié entre l'individu et cette entreprise.

8.7 Comme la notion d'emploi salarié à laquelle renvoie l'article 15 doit être déterminée en fonction du droit interne de l'État qui applique la Convention (sous réserve de la limite indiquée au paragraphe 8.11 [*ci-dessous des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] et à moins que le contexte d'une convention particulière n'exige une autre interprétation), il s'ensuit qu'un État qui considère que ces services relèvent d'un emploi salarié appliquera l'article 15 en conséquence. Dès lors, il conclura en toute logique que l'entreprise à laquelle les services sont fournis entretient une relation d'emploi salarié avec l'individu et constitue son employeur aux fins des alinéas 2 b) et c). Cette conclusion est conforme à l'objet et au but du paragraphe 2 de l'article 15, car, dans ce cas, on peut considérer que les services d'emploi sont fournis à un résident de l'État dans lequel ils sont exécutés.

8.8 Tel qu'indiqué au paragraphe 8.2, même si le droit interne de l'État qui applique la Convention ne permet pas de remettre en question une relation contractuelle formelle et ne permet donc pas à cet État de considérer que les services fournis à une entreprise locale par un individu qui est formellement à l'emploi d'un non-résident relèvent d'une relation d'emploi salarié (contrat de travail) avec cette entreprise locale, cet État peut refuser l'application de l'exception du paragraphe 2 en cas d'abus, comme le reconnaît le paragraphe 9 de l'article 29 (voir aussi les paragraphes 54 à 80 des Commentaires sur l'article 1 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]).

## 8.9 [Supprimé]

8.10 L'approche décrite aux paragraphes précédents permet à l'État dans lequel les activités sont exercées de rejeter l'application du paragraphe 2 en cas d'abus et dans les cas où, en vertu de la notion d'emploi salarié dans le droit interne de cet État, les services fournis à une entreprise locale par un individu qui est formellement à l'emploi d'un non-résident relèvent d'une relation d'emploi salarié (contrat de travail) avec cette entreprise locale. Cette approche fait en sorte que l'allègement de la double imposition sera assuré dans l'État de résidence de la personne concernée même si cet État ne considère pas, en vertu de son propre droit interne, qu'il y a une relation d'emploi salarié entre cette personne et l'entreprise à laquelle les services sont fournis. En effet, dans la mesure où l'État de résidence reconnaît que la notion d'emploi salarié dans le droit interne de l'État de la source, ou le fait que des opérations qui représentent un abus des dispositions de la Convention ont été exécutées, permet à cet État d'imposer les revenus d'un individu liés à un emploi conformément à la Convention, il doit accorder un allègement de la double imposition en vertu des obligations qui découlent des articles 23 A et 23 B (voir les paragraphes 32.1 à 32.7 des Commentaires sur *[les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 15 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle]*). Un recours à la procédure amiable prévue par le paragraphe 1 de l'article 25 sera disponible dans les cas où l'État de résidence considère que l'autre État n'a pas correctement appliqué l'approche décrite ci-dessus et, par conséquent, considère que cet autre État n'a pas imposé le revenu en question conformément aux dispositions de la Convention.

8.11 L'approche selon laquelle une relation contractuelle formelle doit être ignorée en application du droit interne doit toutefois être appliquée selon des critères objectifs. Ainsi, un État ne peut pas soutenir que des services sont réputés, dans son droit interne, relever d'un emploi salarié alors que, étant donné les faits et circonstances, il est manifeste que ces services sont fournis au titre d'un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises distinctes. L'allègement accordé en vertu du paragraphe 2 de l'article 15 deviendrait vide de sens si les États pouvaient considérer que les services rendus relèvent d'un emploi salarié lorsqu'il est clair qu'il n'y a pas de relation d'emploi salarié ou pouvaient ne pas considérer comme employeur une entreprise exploitée par un non-résident lorsqu'il est clair que cette entreprise fournit des services avec son propre personnel à une

entreprise exploitée par un résident. Inversement, lorsque les services rendus par une personne peuvent être considérés à juste titre par un État comme rendus dans le cadre d'une relation d'emploi salarié et non d'un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises, cet État doit également considérer en toute logique que l'individu en question n'exerce pas ces activités pour le compte de l'entreprise qui est son employeur formel ; ceci peut être important, par exemple, lorsqu'il s'agit de déterminer si cette entreprise dispose d'un établissement stable à l'endroit où l'individu exerce ses activités.

8.12 Il n'est cependant pas toujours facile de déterminer si les services rendus par un individu peuvent légitimement être considérés par un État comme relevant d'un emploi salarié ou comme relevant d'un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises. Tout désaccord entre États sur ce point doit être réglé à la lumière des principes et exemples suivants (en utilisant, le cas échéant, la procédure amiable).

8.13 La nature des services fournis par l'individu est un facteur important, car il est logique de considérer qu'un salarié fournit des services qui entrent dans le cadre des activités de son employeur. Il sera donc important de déterminer si les services rendus par l'individu font partie intégrante des activités de l'entreprise à laquelle ces services sont fournis. À cette fin, un facteur essentiel sera la détermination de l'entreprise qui assume la responsabilité ou les risques des résultats obtenus du fait du travail de l'individu. Cependant, il est clair que cette analyse ne sera pertinente que si les services sont rendus directement par l'individu à une entreprise. Lorsque, par exemple, un individu fournit des services à un fabricant à façon ou à une entreprise sous-traitante, les services de cet individu ne sont pas rendus aux entreprises qui obtiendront les produits ou services en question.

8.14 Lorsqu'une comparaison de la nature des services rendus par l'individu avec les activités exercées par son employeur formel et par l'entreprise à laquelle les services sont fournis fait apparaître une relation d'emploi salarié qui diffère de la relation contractuelle formelle, les critères qui suivent peuvent aider à déterminer si c'est réellement le cas :

- qui est habilité à donner au salarié des instructions sur la manière dont les travaux doivent être effectués ;
- qui contrôle le lieu où le travail est effectué et qui en a la responsabilité ;

- la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis (voir le paragraphe 8.15 ci-dessous) ;
- qui met à la disposition du salarié le matériel et l'outillage nécessaires à l'exécution du travail ;
- qui détermine le nombre des salariés effectuant le travail et les compétences requises de ceux-ci ;
- qui a le droit de choisir l'individu qui exécutera le travail et de mettre fin aux relations contractuelles qui seront engagées avec cet individu pour ce travail ;
- qui a le droit d'imposer des sanctions disciplinaires liées au travail de cet individu ;
- qui détermine les congés et l'horaire de travail de cet individu.

8.15 Lorsqu'un individu qui est formellement un salarié d'une entreprise fournit des services à une autre entreprise, les arrangements financiers conclus entre les deux entreprises seront évidemment pertinents mais pas nécessairement déterminants pour savoir si la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis. Par exemple, si les montants facturés par l'entreprise qui emploie formellement l'individu représentent la rémunération, les avantages accessoires et autres coûts salariaux de cet individu liés aux services qu'il a fournis à l'autre entreprise, sans marge de bénéfice ou avec une marge de bénéfice qui est calculée en pourcentage de cette rémunération, des avantages accessoires et autres coûts salariaux, cela indiquerait que la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis. Cependant, on considérerait que ce n'est pas le cas si les montants facturés pour les services rendus n'ont aucun lien avec la rémunération de l'individu ou si cette rémunération ne constitue que l'un des nombreux facteurs pris en compte dans la facturation au titre de ce qui constitue réellement un contrat de prestations de services (par exemple, lorsqu'une entreprise de consultants calcule sa facture au client sur la base d'un tarif horaire appliqué au temps passé par l'un de ses salariés pour l'exécution d'un contrat particulier et que ce tarif tient compte des différents coûts de l'entreprise), sous réserve que cela soit conforme au principe de pleine concurrence si les deux entreprises sont associées. Il est cependant important de noter que la question de savoir si la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis

ne constitue que l'un des facteurs subsidiaires à prendre en compte pour rechercher si les services rendus par cet individu peuvent être considérés à bon droit par un État comme fournis dans le cadre d'une relation d'emploi salarié et non pas dans le cadre d'un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises.

8.16 Exemple 1 : Aco, société résidente de l'État A, conclut un contrat avec Bco, société résidente de l'État B, pour la fourniture de services de formation. Aco est spécialisée dans la formation des personnels à l'utilisation de différents logiciels et Bco souhaite faire former son personnel à des logiciels dont elle a récemment fait l'acquisition. X, salarié de Aco et résident de l'État A, est envoyé dans les locaux de Bco, dans l'État B, pour fournir des services de formation dans le cadre de ce contrat.

8.17 Dans ce cas, l'État B ne peut pas faire valoir que X a une relation d'emploi salarié avec Bco ni que Aco n'est pas l'employeur de X aux fins de la convention entre les États A et B. X est salarié au sens formel de Aco, et les services qu'il fournit, envisagés compte tenu des facteurs figurant aux paragraphes 8.13 et 8.14 [*ci-dessus des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], font partie intégrante des activités de Aco. Les services qu'il fournit à Bco sont exécutés pour le compte d'Aco en vertu du contrat conclu entre les deux entreprises. Par conséquent, si X n'est pas présent sur le territoire de l'État B durant plus de 183 jours pendant la période de 12 mois pertinente, et si Aco ne possède pas dans l'État B un établissement stable qui supporte la charge de la rémunération de X, l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 s'applique à la rémunération de X.

8.18 Exemple 2 : Cco, société résidente de l'État C, est la société mère d'un groupe dont l'une des filiales, Dco, est résidente de l'État D. Cco a mis au point une nouvelle stratégie mondiale de commercialisation des produits du groupe. Pour faire en sorte que cette stratégie soit bien comprise et suivie par Dco, qui vend les produits du groupe, Cco envoie X, l'un de ses salariés qui a participé à l'élaboration de la stratégie, travailler au siège de Dco pendant quatre mois afin de conseiller cette entreprise dans le domaine de la commercialisation et de faire en sorte que le département de la communication de Dco comprenne bien la stratégie de commercialisation menée au niveau mondial et s'y conforme.

8.19 Dans cette situation, l'activité de Cco comprend la gestion des activités mondiales de commercialisation du groupe et les services

rendus par X font partie intégrante de cette activité. Même si l'on pourrait soutenir que Dco aurait facilement pu recruter un salarié pour exercer des activités de conseil en matière de commercialisation, il est clair que cette fonction peut aussi être remplie par un consultant, surtout lorsque des connaissances particulières sont requises pendant une période relativement courte. Par ailleurs, la fonction de suivi de la conformité avec la stratégie de commercialisation du groupe au niveau mondial relève des activités de Cco plutôt que de celles de Dco. L'exception du paragraphe 2 de l'article 15 doit donc s'appliquer sous réserve que les autres conditions requises soient remplies.

8.20 Exemple 3 : Une entreprise multinationale possède et gère des hôtels au niveau mondial par l'intermédiaire d'un certain nombre de filiales. Eco, l'une de ces filiales, réside dans l'État E où elle détient et gère un hôtel. X est salarié de Eco et travaille dans cet hôtel. Fco, autre filiale du groupe, possède et gère un hôtel dans l'État F où l'on manque de salariés ayant des compétences en langues étrangères. Pour cette raison, X est affecté pendant cinq mois à la réception de l'hôtel de Fco. Fco paye les frais de déplacement de X, qui reste formellement employé et rémunéré par Eco, et verse à Eco des honoraires de gestion calculés en fonction de la rémunération de X, ses cotisations sociales et autres avantages accessoires pendant la période considérée.

8.21 Dans ce cas, le travail à la réception de l'hôtel de l'État F, s'il est envisagé compte tenu des facteurs mentionnés aux paragraphes 8.13 et 8.14 [*ci-dessus des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], peut être considéré comme faisant partie intégrante des activités de gestion de l'hôtel de Fco plutôt que des activités de Eco. Selon l'approche décrite ci-dessus, si, en vertu du droit interne de l'État F, les services de X sont considérés comme ayant été rendus à Fco dans le cadre d'une relation d'emploi salarié, l'État F devrait considérer logiquement que Fco est l'employeur de X et l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 ne devrait pas s'appliquer.

8.22 Exemple 4 : Gco est une société résidente de l'État G dont l'activité est de répondre aux besoins temporaires des entreprises en personnel hautement spécialisé. Hco est une société résidente de l'État H qui fournit des services d'ingénierie sur des chantiers de construction. Pour exécuter l'un de ses contrats dans l'État H, Hco a besoin d'un ingénieur pendant une période de 5 mois. Elle contacte Gco à cette fin. Gco recrute X, ingénieur résident de l'État X, et l'embauche dans le cadre d'un contrat de travail de 5 mois. En vertu d'un contrat distinct entre Gco et Hco, Gco s'engage à fournir les services de X à

Hco pendant cette période. Les contrats stipulent que la rémunération de X, les cotisations sociales, les frais de déplacement et autres avantages accessoires et charges liées à l'emploi seront payés par Gco.

8.23 Dans ce cas, X fournit des services d'ingénierie alors que l'activité de Gco consiste à répondre à des besoins professionnels à court terme. Par leur nature, les services fournis par X ne font pas partie intégrante de l'activité de son employeur formel. En revanche, ces services font partie intégrante des activités de Hco, société d'ingénierie. Compte tenu des facteurs indiqués aux paragraphes 8.13 et 8.14 [*ci-dessus des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], l'État H pourrait donc considérer que selon l'approche décrite ci-dessus, l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 ne s'applique pas en ce qui concerne la rémunération des services qui seront rendus par l'ingénieur dans cet État.

8.24 Exemple 5 : Ico est une société résidente de l'État I spécialisée dans la fourniture de services d'ingénierie. Ico emploie un certain nombre d'ingénieurs à temps complet. Jco, entreprise d'ingénierie de plus petites dimensions résidant dans l'État J, a besoin à titre temporaire des services d'un ingénieur pour terminer l'exécution d'un contrat sur un chantier dans l'État J. Ico convient avec Jco que l'un de ses ingénieurs, résident de l'État I, qui n'est momentanément affecté à l'exécution d'aucun contrat conclu par Ico, travaillera pendant 4 mois dans le cadre du contrat conclu par Jco et sous la supervision et le contrôle directs de l'un des ingénieurs en chef de Jco. Jco paiera à Ico une somme égale à la rémunération, aux cotisations sociales, aux frais de déplacement et autres avantages accessoires de cet ingénieur pendant la période en question, ainsi qu'une commission de 5 pour cent. Jco accepte également d'indemniser Ico pour toutes réclamations éventuelles concernant le travail de cet ingénieur au cours de cette période.

8.25 Dans ce cas, même si Ico exerce des activités de prestation de services d'ingénierie, il est clair que les travaux effectués par l'ingénieur sur le chantier situé dans l'État J sont exercés pour le compte de Jco et non d'Ico. La supervision et le contrôle directs exercés par Jco sur le travail de l'ingénieur, le fait que Jco assume la responsabilité de ces travaux et supporte le coût de la rémunération de l'ingénieur pendant la période en question sont des facteurs qui peuvent supporter la conclusion que l'ingénieur a une relation d'employé salarié avec Jco. Selon l'approche décrite ci-dessus, l'État J pourrait donc considérer que l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 ne s'applique pas à la rémunération des services de l'ingénieur qui seront rendus dans cet État.

8.26 Exemple 6 : Kco, société résidente de l'État K et Lco, société résidente de l'État L, font partie du même groupe multinational de sociétés. Une grande partie des activités de ce groupe sont organisées selon des critères fonctionnels, selon lesquels les salariés des différentes sociétés du groupe coopèrent sous la supervision de dirigeants qui sont situés dans des pays différents et employés par d'autres sociétés du groupe. X est une résidente de l'État K employée par Kco ; elle est directrice chargée de la gestion des ressources humaines au sein du groupe multinational. Dans la mesure où X est employée par Kco, Kco fait fonction de centre de coûts en ce qui concerne les coûts de gestion des ressources humaines du groupe ; périodiquement, ces coûts sont facturés à chacune des sociétés du groupe sur la base d'une formule qui tient compte de divers facteurs tels que le nombre de salariés de chaque société. X est tenue de se rendre souvent dans d'autres pays où d'autres sociétés du groupe disposent de bureaux. Au cours de la dernière année, X a passé 3 mois dans l'État L afin de traiter des problèmes de gestion des ressources humaines de la société Lco.

8.27 Dans ce cas, le travail effectué par X fait partie des activités que Kco exerce pour son groupe multinational. Ces activités, comme d'autres telles que la communication d'entreprise, la stratégie, la finance et la fiscalité, la trésorerie, la gestion de l'information et les services juridiques, sont souvent centralisées au sein des grands groupes. Le travail effectué par X fait donc partie intégrante des activités de Kco. L'exception du paragraphe 2 de l'article 15 doit donc s'appliquer à la rémunération obtenue par X au titre des activités qu'elle exerce dans l'État L sous réserve que les autres conditions de cette exception soient satisfaites.

8.28 Lorsque, conformément aux principes et exemples ci-dessus, un État estime à juste titre que les services rendus sur son territoire par un individu ont été fournis dans le cadre d'une relation d'emploi salarié et non d'un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises, les entreprises en question risquent d'être tenues de prélever l'impôt à la source dans deux juridictions sur la rémunération de cet individu même si en définitive la double imposition devrait être évitée (voir le paragraphe 8.10 ci-dessus [*des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]). Cette difficulté administrative pourrait être en partie réduite si les administrations fiscales s'assuraient que leurs réglementations et pratiques nationales en cette matière sont claires, bien comprises par les employeurs et facilement accessibles. Par ailleurs, le problème peut être atténué si l'État de résidence permet aux



entreprises d'ajuster rapidement le montant d'impôt à prélever pour tenir compte de tout allègement de la double imposition dont le salarié sera vraisemblablement susceptible de bénéficier.

### **Paragraphe 3**

6. Le paragraphe 3 reprend le paragraphe 3 de l'article 15 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE tel que modifié en 2017. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications supplémentaires sur le paragraphe 3 de cet article et sur certaines questions qui ne sont pas explicitement traitées dans l'article, est applicable à l'article 15 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

9. Le paragraphe 3 s'applique aux rémunérations des équipages de navires ou d'aéronefs en trafic international et prévoit que ces rémunérations ne sont imposables que dans l'État de résidence de l'employé. Le principe selon lequel le droit exclusif d'imposition est conféré à l'État de résidence de l'employé a été ajouté dans ce paragraphe par une modification apportée en 2017. Cette modification visait à établir une règle plus claire et administrativement plus simple concernant l'imposition des rémunérations de ces équipages.

9.1 Dans le même temps, la définition du trafic international a été modifiée pour faire en sorte qu'elle s'applique également aux activités de transport effectuées par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise d'un État tiers. Comme expliqué au paragraphe 6.1 des Commentaires sur l'article 3 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 10 des commentaires sur l'article 3 du présent Modèle]*, cette dernière modification permet l'application des dispositions du paragraphe 3 de l'article 15 à un résident d'un État contractant qui perçoit une rémunération au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité par une entreprise d'un État tiers.

9.2 Toutefois, lorsque l'emploi salarié est exercé par un résident d'un État contractant à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité

uniquement dans l'autre État, il serait manifestement inapproprié de conférer un droit exclusif d'imposition à l'État de résidence de l'employé. L'expression « autre qu'à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité seulement dans l'autre État contractant » permet d'exclure l'application de ce paragraphe à un tel employé, de sorte que l'imposition des rémunérations perçues par cet employé est régie par les dispositions des paragraphes 1 et 2 de l'article.

9.3 Comme indiqué au paragraphe 9 ci-avant [*des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], le paragraphe 3 s'applique aux équipages de navires ou d'aéronefs. Ce point est clarifié par la mention d'un emploi salarié exercé « en tant que membre de l'équipage régulier d'un navire ou d'un aéronef ». Cette formulation est assez large pour recouvrir toute activité exercée dans le cadre de l'exploitation courante du navire ou de l'aéronef, y compris, à titre d'exemple, les activités des employés des restaurants à bord d'un navire de croisière, ou celles d'un agent de bord qui ne travaillerait que sur un seul vol avant de quitter son emploi salarié ; cependant, elle ne s'étend pas aux activités qui peuvent être effectuées à bord d'un navire ou d'un aéronef mais sans lien avec son exploitation (à titre d'exemple, un employé d'une compagnie d'assurance qui vend des contrats d'assurance habitation et automobile auprès des passagers d'un bateau de croisière).

9.4 Comme expliqué au paragraphe 15 des Commentaires sur l'article 8 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ; voir aussi le paragraphe 18 des commentaires sur l'article 8 du présent Modèle*], les États qui souhaitent appliquer à la navigation sur les fleuves, rivières, canaux et lacs, le même traitement qu'à la navigation maritime et aérienne en trafic international peuvent étendre le champ d'application de l'article 8 de manière à couvrir les bénéfices tirés de l'exploitation de bateaux utilisés dans la navigation intérieure. Ces États pourraient alors souhaiter appliquer le paragraphe 3 de l'article 15 aux rémunérations des salariés travaillant sur ces bateaux. Dans le cas des rémunérations perçues par un employé travaillant à bord d'un bateau utilisé dans la navigation intérieure, toutefois, le paragraphe 3 ne devrait s'appliquer que dans la mesure où ce bateau est exploité par une entreprise de l'État de résidence de l'employé. En effet, il serait inapproprié que l'un des États contractants soit tenu d'exonérer les rémunérations perçues par un employé qui est un résident de l'autre État, mais qui est employé par une entreprise du premier État mentionné (ou d'un État tiers avec lequel ce premier État n'a pas conclu d'accord prévoyant l'exonération des

bénéfices tirés de l'exploitation de bateaux utilisés dans la navigation intérieure) lorsque ces rémunérations sont en lien avec des activités exercées seulement dans ce premier État. Les États contractants qui souhaitent remédier à ce problème peuvent le faire en incluant dans leur convention bilatérale une disposition distincte applicable aux équipages des bateaux utilisés dans la navigation intérieure, dont la formulation serait la suivante :

Nonobstant les dispositions précédentes du présent article et de l'article 1, les rémunérations perçues par une personne physique, qu'elle soit ou non un résident d'un État contractant, au titre d'un emploi salarié exercé, en tant que membre de l'équipage régulier d'un bateau, à bord d'un bateau utilisé dans la navigation intérieure dans un État contractant et exploité par une entreprise de l'autre État ne sont imposables que dans cet autre État. Toutefois, lorsque ces rémunérations sont perçues par un résident du premier État mentionné, elles peuvent également être imposées dans cet État.

9.5 Comme indiqué au paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 8 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ; voir aussi le paragraphe 10 des commentaires sur l'article 8 du présent Modèle]*, certains États peuvent préférer attribuer le droit exclusif d'imposition des bénéfices provenant de la navigation maritime et aérienne à l'État où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise plutôt qu'à l'État de résidence. Lorsque les États contractants adoptent cette approche, des modifications similaires devraient être apportées aux dispositions alternatives énoncées aux paragraphes 9.4 ci-avant et 9.6 ci-après *[des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]* dès lors que ces dispositions ont vocation à être utilisées.

9.6 Certains États préfèrent autoriser l'imposition des rémunérations d'un employé qui travaille à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international tant par l'État de l'entreprise qui exploite ce navire ou cet aéronef que par l'État de résidence de l'employé. Les États qui souhaitent le faire peuvent donner au paragraphe 3 la formulation suivante :

3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article et de l'article 1, les rémunérations perçues par une personne physique, qu'elle soit ou non un résident d'un État contractant, au titre d'un emploi salarié exercé, en tant que membre de l'équipage régulier d'un navire ou d'un aéronef, à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international par une

entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État contractant. Toutefois, lorsque ces rémunérations sont perçues par un résident de l'autre État contractant, elles peuvent également être imposées dans cet autre État.

9.7 Certains États qui souhaitent suivre cette approche peuvent également vouloir limiter l'application du paragraphe 3 aux employés qui sont des résidents de l'un des États contractants, ce qu'ils peuvent faire en adoptant la formulation suivante :

3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations perçues par un résident d'un État contractant au titre d'un emploi salarié exercé, en tant que membre de l'équipage régulier d'un navire ou d'un aéronef, à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, ne sont imposables que dans cet État. Toutefois, lorsque le navire ou l'aéronef est exploité par une entreprise de l'autre État contractant, ces rémunérations peuvent également être imposées dans l'autre État.

9.8 Selon la disposition alternative du paragraphe 9.6 ci-dessus [*des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], le droit d'imposition en premier lieu des rémunérations de l'employé est conféré à l'État contractant de l'entreprise. Lorsque l'employé est un résident de l'autre État contractant, ses rémunérations peuvent également être imposées dans cet autre État, sous réserve de l'obligation de cet État d'assurer l'élimination de la double imposition conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B.

9.9 Dans la mesure où cette disposition alternative autorise l'imposition dans l'État de l'entreprise qui exploite le navire ou l'aéronef, elle peut être utile lorsque des employés qui travaillent fréquemment à bord de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international estiment avantageux d'établir leur résidence dans des États qui appliquent une imposition faible, voire nulle, sur les revenus d'activités exercées hors de leur territoire. Cette disposition suppose toutefois que le droit interne des États contractants les autorise à imposer les rémunérations des employés travaillant à bord de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international au seul motif que les entreprises qui exploitent ces navires ou aéronefs sont des entreprises de ces États. Si tel n'est pas le cas, le fait d'appliquer cette disposition conjointement avec la méthode de l'exemption destinée à éliminer la double imposition ferait naître un risque de non-imposition. Supposons, par exemple,

que la disposition ci-dessus ait été insérée dans la convention fiscale conclue entre les États R et S, que l'État R applique la méthode de l'exemption, et qu'un employé résident de l'État R travaille sur des vols reliant l'État R à des États tiers qui sont exploités par une compagnie aérienne qui est une entreprise de l'État S. Dans ce cas, si le droit interne de l'État S ne l'autorise pas à imposer les rémunérations des employés d'une compagnie aérienne qui sont des non-résidents dans le pays et ne travaillent pas sur son propre territoire, l'État S ne sera pas en mesure d'exercer le droit d'imposition qui lui a été conféré, tandis que l'État R sera tenu d'exonérer ces rémunérations au motif que, selon les dispositions de la Convention, l'État S dispose du droit d'imposer ces rémunérations.

9.10 Comme indiqué au paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 8 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ; voir aussi le paragraphe 11 des commentaires sur l'article 8 du présent Modèle*], il peut être prévu que la référence au « siège de direction effective » dans la disposition alternative du paragraphe 2 [*des commentaires sur l'article 8 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ; voir aussi le paragraphe 10 des commentaires sur l'article 8 du présent Modèle*] s'applique lorsque le siège de direction effective d'une entreprise de transport est situé à bord d'un navire. La législation interne de certains pays prévoit que les rémunérations perçues par les membres non-résidents de l'équipage d'un navire ne sont imposables que si le navire a la nationalité de cet État. C'est pourquoi les conventions conclues entre ces États stipulent que le droit d'imposer ces rémunérations est accordé à l'État de la nationalité du navire. D'un autre côté, bien des États ne peuvent pas faire usage de ce droit d'imposition, auquel cas la clause pourrait entraîner une situation d'absence d'imposition similaire à celle décrite au paragraphe précédent. Cependant, les États dont la législation interne édicte ce principe d'imposition peuvent convenir bilatéralement de conférer à l'État de la nationalité du navire le droit d'imposer les rémunérations versées au titre d'emplois salariés à bord de navires.

10. Il est à noter que l'imposition des revenus des travailleurs frontaliers ou des salariés travaillant à bord de camions et de trains entre plusieurs États n'a pas fait l'objet de dispositions particulières, car il est préférable que les problèmes résultant de conditions locales soient résolus directement par les États intéressés.

11. Aucune disposition spéciale n'a été prévue concernant les rémunérations perçues par les professeurs en visite et par les étudiants travaillant en vue d'acquérir une expérience pratique. De nombreuses

conventions contiennent certaines dispositions visant ces cas, qui ont pour objet essentiel de faciliter les relations culturelles en prévoyant une exonération fiscale limitée. Parfois, la législation fiscale interne elle-même stipule cette exemption. L'absence de dispositions spécifiques ne saurait être interprétée comme constituant un obstacle à l'inclusion de telles dispositions dans les conventions bilatérales, au cas où on le jugerait souhaitable.

7. En ce qui concerne le paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 15 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessus, il convient de noter que, bien qu'en règle générale, les dispositions des articles 14, 15, 19 et 23 suffisent à éviter les doubles impositions aux enseignants en visite, certains pays peuvent souhaiter inclure un article sur les enseignants en visite dans leurs conventions fiscales. On se reportera aux paragraphes 10 à 12 des commentaires portant sur l'article 20, où le sujet est traité en détail.

### *Traitement des options d'achat d'actions pour les salariés*

8. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite de l'application des dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE aux options d'achat d'actions pour les salariés, est applicable au présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

12. Les règles différentes d'un pays à l'autre qui s'appliquent à l'imposition des options d'achat d'actions pour les salariés créent des problèmes particuliers qui sont examinés ci-dessous. S'il est vrai qu'un grand nombre de ces problèmes se posent pour d'autres formes de rémunération des salariés, notamment celles qui se fondent sur la valeur des actions de la société de l'employeur ou d'une société apparentée, ils sont particulièrement aigus dans le cas des options d'achat d'actions. Cela tient pour une large part à ce que les options d'achat d'actions sont souvent imposées à un moment (par exemple lorsque l'option est exercée ou lorsque les actions sont vendues) qui est différent du moment où sont fournis les services d'emploi que ces options rémunèrent.

12.1 Comme il est indiqué au paragraphe 2.2 [*des Commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 2 ci-dessus*], l'article autorise l'État de la source à imposer la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui constitue une rémunération provenant de l'emploi exercé dans cet État.

12.2 L'article s'applique à l'avantage lié à l'emploi qui résulte d'une option d'achat d'actions attribuée à un salarié quel que soit le moment où cet avantage est imposé, mais il faut distinguer cet avantage lié à l'emploi du gain en capital pouvant provenir de l'aliénation d'actions acquises par l'exercice de l'option. C'est cet article et non l'article 13 qui s'applique à tout avantage découlant de l'option elle-même jusqu'à ce qu'elle soit exercée, vendue ou autrement aliénée (par exemple en cas d'annulation ou d'acquisition par l'employeur ou l'émetteur). Toutefois, dès lors que l'option a été exercée ou aliénée, l'avantage lié à l'emploi a été réalisé, et tout gain ultérieur sur les actions acquises (c'est-à-dire la valeur des actions telle qu'observée après exercice) est obtenu par le salarié en sa qualité d'investisseur-actionnaire et relève de l'article 13. En effet, c'est au moment de l'exercice que l'option, qui représente ce que le salarié a obtenu du fait de son emploi, s'éteint et que le bénéficiaire acquiert le statut d'actionnaire (et, généralement investit de l'argent pour acquérir ce statut). Mais lorsque l'option qui a été exercée donne le droit au salarié d'acquérir des actions qui ne seront irrévocablement acquises qu'à la fin d'une période d'emploi exigée, il convient d'appliquer cet article à l'accroissement de valeur éventuellement observé jusqu'à la fin de la période d'emploi exigée qui est postérieure à l'exercice de l'option.

12.3 Le fait que l'article ne s'applique pas à l'avantage obtenu après l'exercice ou l'aliénation de l'option n'implique en aucune manière que l'imposition du revenu d'emploi en droit interne doive intervenir au moment de cet exercice ou de cette aliénation. Comme on l'a déjà indiqué, l'article n'impose aucune restriction quant au moment où le revenu en question peut être imposé par l'État de la source. Par conséquent, l'État de la source pourrait imposer le revenu en question au moment de l'attribution de l'option, au moment de l'exercice (ou de l'aliénation de l'option), au moment de la vente de l'action ou à tout autre moment. Toutefois, l'État de la source ne peut imposer que l'avantage lié à l'option même et pas ce qui correspond à la détention ultérieure des actions acquises par l'exercice de cette option (sauf dans les circonstances visées dans la dernière phrase du paragraphe précédent).

12.4 Puisque le paragraphe 1 doit être interprété en ce sens qu'il s'applique à tout avantage découlant de l'option jusqu'à ce qu'elle soit exercée, vendue ou autrement aliénée, peu importe la qualification de cet avantage ou de tout élément de cet avantage en droit fiscal interne. En conséquence, alors même que l'article doit être interprété en ce sens qu'il permet à l'État de la source d'imposer l'avantage observé jusqu'au moment où l'option a été exercée, vendue ou autrement aliénée, c'est à cet État qu'il appartient de se prononcer sur la façon d'imposer cet avantage, par exemple en tant que revenu d'emploi ou en tant que gain en capital. Si l'État de la source décide, par exemple, d'appliquer à l'option un impôt sur les gains en capital lorsque le salarié cesse d'être résident de ce pays, cet impôt sera autorisé en vertu de l'article. Il en sera de même dans l'État de la résidence. Par exemple, alors même que cet État aura un droit exclusif d'imposer l'accroissement de valeur de l'action observé après l'exercice, puisque cet accroissement de valeur sera considéré comme relevant de l'article 13 de la Convention, il pourra décider de l'imposer en tant que revenu d'emploi ou en tant que gain en capital en vertu de sa législation interne.

12.5 L'avantage découlant d'une option d'achat d'actions attribuée à un salarié ne relèvera pas en général de l'article 21, qui ne s'applique pas aux revenus régis par d'autres articles, ou de l'article 18, qui ne s'applique qu'aux pensions et aux rémunérations similaires, même si l'option est exercée après cessation de l'emploi ou départ en retraite.

12.6 Le paragraphe 1 autorise l'État de la source à imposer les salaires, traitements et autres rémunérations similaires reçus au titre d'un emploi salarié exercé dans cet État. Pour déterminer si et dans quelle mesure une option d'achat d'actions destinée à un salarié provient de l'emploi exercé dans un État, il faut dans chaque cas prendre en compte l'ensemble des faits et circonstances pertinents, notamment les conditions contractuelles qui se rapportent à cette option (par exemple, les conditions dans lesquelles l'option attribuée peut être exercée ou cédée). Il convient à cet effet d'appliquer les principes généraux suivants.

12.7 Le premier principe est qu'en règle générale une option d'achat d'actions destinée à un salarié ne doit pas être considérée comme se rapportant à des services fournis après la période d'emploi exigée pour que le salarié acquière le droit d'exercer cette option. Par conséquent, lorsqu'une option d'achat d'actions est attribuée à un salarié à la condition qu'il exerce ses fonctions pour le même employeur (ou



une entreprise associée) pendant trois ans, l'avantage lié à l'emploi qui découle de cette option ne doit généralement pas être attribué aux services accomplis après cette période de trois ans.

12.8 Toutefois, pour l'application du principe qui précède, il importe de distinguer entre une période d'emploi exigée pour obtenir le droit d'exercer une option d'achat d'actions destinée à un salarié et un simple délai fixé pour l'exercice de l'option (délai de blocage). Ainsi, par exemple, une option qui est attribuée à un salarié à la condition qu'il reste au service du même employeur (ou d'une entreprise associée) pendant trois ans peut être considérée comme se rapportant aux services accomplis durant ces trois ans, alors qu'une option qui est attribuée, sans aucune condition d'emploi ultérieur, à un salarié à une certaine date, mais qui, en vertu des conditions dont elle est assortie, ne peut être exercée qu'après un délai de trois ans, ne doit pas être considérée comme se rapportant à l'emploi exercé durant ces années, puisque l'avantage lié à cette option serait obtenu par son bénéficiaire même s'il quittait son emploi immédiatement après l'attribution de l'option et attendait les trois années exigées avant de l'exercer.

12.9 Il importe également de distinguer deux situations : celle où une période d'emploi est exigée comme condition de l'acquisition du droit d'exercer l'option et celle où l'option déjà acquise peut devenir caduque si elle n'est pas exercée avant la cessation de l'emploi (ou à bref délai après la cessation de l'emploi). Dans la deuxième situation, l'avantage lié à l'option ne doit pas être considéré comme se rapportant aux services accomplis après l'acquisition de l'option, puisque le salarié a déjà obtenu l'avantage et pourrait en fait le réaliser à tout moment. La condition en vertu de laquelle l'option déjà acquise peut devenir caduque en cas de cessation de l'emploi n'est pas une condition pour l'acquisition de l'avantage, mais une condition en vertu de laquelle l'avantage déjà acquis peut ultérieurement être perdu. Cette distinction peut être illustrée par les exemples suivants :

- Exemple 1 : Le 1<sup>er</sup> janvier de l'année 1, une option d'achat d'actions est attribuée à un employé. L'acquisition de cette option est sujette à la condition que l'employé demeure à l'emploi du même employeur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier de l'année 3. Une fois cette condition remplie, l'option devient exercable du 1<sup>er</sup> janvier de l'année 3 au 1<sup>er</sup> janvier de l'année 10 (il s'agit d'une option dite « américaine »)<sup>1</sup>. Il est toutefois prévu que toute option qui n'aura pas été exercée deviendra caduque lors de la perte de l'emploi. Dans cet exemple, le droit d'exercer l'option est acquis le 1<sup>er</sup> janvier de l'année 3 (soit la date d'acquisition

[*vesting*]) puisqu'il n'est plus nécessaire d'être employé après cette date pour obtenir le droit d'exercer l'option.

- Exemple 2 : Le 1<sup>er</sup> janvier de l'année 1, une option d'achat d'actions est attribuée à un employé. L'option est exerçable le 1<sup>er</sup> janvier de l'année 5 (il s'agit d'une option dite « européenne »). L'option a été accordée à la condition de ne pouvoir être exercée le 1<sup>er</sup> janvier de l'année 5 que s'il n'a pas été mis fin à l'emploi avant cette date. Dans cet exemple, le droit d'exercer l'option n'est pas acquis avant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année 5 (soit la date d'exercice) puisqu'un emploi jusqu'à cette date est une condition requise pour l'acquisition du droit d'exercer l'option [*vesting*].

- 
- 1 Dans le cas d'une option « américaine », le droit d'acquérir une action peut être exercé pendant une certaine période (typiquement quelques années) ; dans le cas d'une option « européenne », ce droit ne peut être exercé qu'à un moment précis (soit à une date donnée).

12.10 Il est des cas où ce premier principe ne devrait pas s'appliquer. Tel pourrait être le cas, par exemple, lorsque l'option d'achat d'actions est attribuée à un employé sans condition au moment où il prend ses fonctions, est transféré dans un autre pays ou accède à des responsabilités nouvelles et que, dans chaque cas, l'option est clairement liée aux nouvelles fonctions que le salarié exercera pendant une période déterminée. Dans ce cas, il peut être approprié de considérer que l'option se rapporte à ces nouvelles fonctions, même si le droit d'exercer cette option est acquis avant que ces fonctions n'aient été exercées. En outre, il y a des cas où une option devient exerçable sur un plan technique, mais où cette option confère au salarié le droit d'acquérir des actions qui ne seront pas acquises avant la fin d'une certaine période d'emploi. Dans ce cas, il pourrait être approprié de considérer que l'avantage lié à l'option se rapporte aux fonctions exercées durant toute la période écoulée entre l'attribution de l'option et l'acquisition des actions.

12.11 Le deuxième principe est qu'une option d'achat d'actions destinée à un salarié ne devrait être considérée comme se rapportant à des fonctions exercées avant le moment où elle est attribuée que pour autant que cette attribution vise à récompenser l'exercice de ces fonctions par le bénéficiaire pendant une durée précise. Tel serait le cas, par exemple, lorsque la rémunération est clairement fondée sur la performance passée du salarié durant une certaine période ou sur les résultats financiers passés de l'employeur et subordonnée au fait que

le salarié a été employé par l'employeur ou une entreprise associée durant la période à laquelle se rapportent ces résultats financiers. De même, dans certains cas, il peut y avoir des éléments objectifs qui montrent que, durant une période d'emploi passée, les participants à un plan d'options d'achat d'actions étaient fondés à penser qu'une partie de leur rémunération au titre de cette période proviendrait du plan par l'attribution ultérieure d'options d'achat d'actions. Un tel élément pourrait être, par exemple, la pratique régulièrement observée d'un employeur ayant attribué un volume similaire d'options d'achat d'actions pendant plusieurs années, tant que rien n'indique que cette pratique pourrait être abandonnée. Sous réserve d'autres facteurs, ce type d'élément pourrait être très pertinent pour déterminer si et dans quelle mesure l'option d'achat d'actions se rattache à cette période d'emploi passée.

12.12 Lorsqu'une période d'emploi est exigée pour obtenir le droit d'exercer une option d'achat d'actions destinée à un salarié, mais que cette condition n'est pas appliquée dans certaines circonstances, par exemple lorsque l'employeur met fin à la relation d'emploi ou lorsque le salarié atteint l'âge de la retraite, l'avantage lié à l'option d'achat d'actions doit être considéré comme se rattachant uniquement à la période de services effectivement accomplis au moment où ces circonstances se sont en fait produites.

12.13 Enfin, il peut y avoir des cas où certains facteurs amènent à penser que l'option vient récompenser des services passés, alors que d'autres facteurs semblent indiquer qu'elle est liée à des services futurs. En cas de doute, il faudrait admettre que les options d'achat d'actions sont généralement accordées aux salariés pour les inciter à améliorer leurs performances futures ou pour les fidéliser. En conséquence, les options d'achat d'actions attribuées aux salariés sont principalement liées à des services futurs. Cependant, tous les faits et circonstances devront être pris en compte avant de conclure ainsi et il y aura des cas où l'on pourra démontrer que l'option d'achat d'actions se rapporte à la fois à des périodes de services passés et à des périodes de services futurs (par exemple, l'option n'est attribuée que si le salarié a atteint un certain objectif de performance l'année précédente, mais ne peut être exercée que si le salarié continue d'exercer ses fonctions pendant encore trois ans).

12.14 Lorsque, sur la base des principes qui précèdent, une option d'achat d'actions est considérée comme se rapportant à un emploi exercé dans plus d'un État, il faudra déterminer, pour l'application de

l'article 15 et des articles 23 A et 23 B, quelle est la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui se rapporte à l'emploi exercé dans chaque État. Dans ce cas, l'avantage lié à l'emploi qui doit être imputé à l'option d'achat d'actions doit être considéré comme obtenu dans un pays donné en proportion du nombre de jours durant lesquels l'emploi a été exercé dans ce pays par rapport au nombre total de jours durant lesquels les services d'emploi auxquels se rapporte l'option d'achat d'actions ont été fournis. À cet effet, les seules périodes de service à prendre en compte sont celles qui sont pertinentes dans l'optique du plan d'options d'achat d'actions, autrement dit celles au cours desquelles les services sont fournis au même employeur ou à d'autres employeurs si l'emploi auprès de ceux-ci intervient dans le calcul de la période d'emploi exigée pour acquérir le droit d'exercer l'option.

12.15 Les pays membres ont la possibilité de s'écarter de l'application au cas par cas des principes ci-dessus (aux paragraphes 12.7 à 12.14 [*ci-dessus des Commentaires sur l'article 15 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]) en s'entendant sur une méthode spécifique dans un contexte bilatéral. Par exemple, deux pays imposant essentiellement au moment de l'exercice de l'option peuvent convenir, à titre de principe général, d'imputer le revenu d'une option se rapportant principalement à des services futurs aux services accomplis par un salarié dans les deux États entre la date de l'attribution et la date de l'exercice. Par conséquent, dans le cas d'options qui ne sont exerçables que lorsque le salarié a fourni des services à l'employeur pendant une certaine période, deux États pourraient convenir d'une méthode imputant le revenu de l'option à chaque État en fonction du nombre de jours durant lesquels le salarié a exercé son emploi dans chaque État pour l'employeur au cours de la période se situant entre la date de l'attribution et la date de l'exercice. Un autre exemple serait celui de deux pays appliquant un régime fiscal similaire aux options d'achat d'actions destinées aux salariés et adoptant des dispositions qui confèrent à l'un des États contractants le droit exclusif d'imposition de l'avantage lié à l'emploi, même si une fraction mineure des services d'emploi auxquels l'option se rapporte ont été fournis dans l'autre État. Bien entendu, les pays membres devront faire preuve de prudence dans l'adoption de telles méthodes, parce qu'elles peuvent entraîner une double imposition ou une double non-imposition si une partie de l'emploi est exercée dans un État tiers qui n'applique pas une méthode similaire.

*Article 16*

TANTIÈMES ET RÉMUNÉRATION DU  
PERSONNEL DE DIRECTION DE HAUT NIVEAU

1. Le paragraphe 1 de l'article 16 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend l'intégralité de l'article 16 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

2. Pour cette raison, le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 16 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 1 de l'article 16 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle).

1. Cet article vise les rémunérations perçues par une personne physique ou morale qui est un résident d'un État contractant, en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre État contractant. Comme il pourrait parfois être difficile de déterminer où les services ont été rendus, la disposition traite les services comme étant rendus dans l'État de la résidence de la société considérée.

1.1 Les pays membres ont généralement compris l'expression « tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires » comme incluant les avantages en nature reçus par une personne en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société (par exemple des options d'achat d'actions, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance-maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs).

2. Il est fréquent qu'un membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société exerce aussi d'autres activités auprès de la société, par exemple, en tant que salarié, conseiller, consultant, etc. L'article ne s'applique évidemment pas aux émoluments qui lui sont versés pour l'exercice de ces autres activités [*à moins que le paragraphe 2 de l'article 16 du présent Modèle ne s'applique à ces émoluments*].

3. Dans certains pays, les sociétés comprennent des organes qui sont assimilables à des conseils d'administration ou de surveillance. Les États contractants ont la faculté, dans leurs conventions bilatérales, d'inclure ces organes de sociétés dans une disposition correspondant à celle de l'article 16.

3.1 Un grand nombre des problèmes examinés aux paragraphes 12 à 12.15 des Commentaires sur l'article 15 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 8 des commentaires sur l'article 15 du présent Modèle*] à propos des options d'achat d'actions attribuées aux salariés se posent également dans le cas des options d'achat d'actions attribuées aux membres du conseil d'administration ou de surveillance d'une société. Dans la mesure où les options d'achat d'actions sont attribuées à un résident d'un État contractant en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est résidente d'un autre État, cet autre État aura le droit d'imposer la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui constitue des tantièmes, jetons de présence ou rétributions similaires (voir le paragraphe 1.1 ci-dessus [*des Commentaires sur l'article 16 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]), même si l'impôt est perçu ultérieurement lorsque la personne n'est plus membre de ce conseil d'administration ou de surveillance. L'article s'applique à l'avantage provenant d'une option d'achat d'actions attribuée aux membres du conseil d'administration ou de surveillance indépendamment du moment où cet avantage est imposé, mais il faut distinguer l'avantage en question du gain en capital pouvant provenir de l'aliénation d'actions acquises par exercice de l'option. C'est cet article, et pas l'article 13, qui s'applique à tout avantage provenant de l'option même jusqu'à ce qu'elle soit exercée, vendue ou autrement aliénée (par exemple, par annulation ou par acquisition par la société ou par l'émetteur). Mais une fois que l'option a été exercée ou aliénée, l'avantage imposable au titre de l'article a été réalisé et tout gain ultérieur sur les actions acquises (c'est-à-dire la plus-value sur les actions après l'exercice de l'option) aura été obtenu par le membre du conseil d'administration ou du conseil de surveillance en sa qualité d'investisseur-actionnaire et relèvera de l'article 13. En effet, c'est au moment de l'exercice que l'option — ce que le membre du conseil d'administration ou de surveillance a obtenu *ès qualité* — disparaît et le bénéficiaire acquiert le statut d'actionnaire (et généralement investit de l'argent pour le devenir).

3. L'article 16 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies comprend aussi un second paragraphe qui ne figure pas dans le Modèle de l'OCDE et qui vise les rémunérations perçues par les dirigeants occupant un poste de direction de haut niveau.

4. L'ancien Groupe d'experts a décidé que, lorsqu'un poste de direction de haut niveau d'une société qui est un résident d'un État contractant est occupé par un résident de l'autre État contractant, la rémunération versée à ce dirigeant doit être soumise au même principe que les tantièmes.

5. L'expression « poste de direction de haut niveau » ne vise qu'un groupe limité de postes auxquels s'attache la responsabilité principale de la direction générale des affaires de la société, ne comprenant pas les activités des membres des conseils d'administration. L'expression s'applique à une personne qui agit à la fois en tant que membre du conseil d'administration et dirigeant de haut niveau.

*Article 17*

## ARTISTES DU SPECTACLE ET ATHLÈTES

1. L'article 17 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le terme « athlètes », contrairement à l'expression « artiste du spectacle » n'est pas illustré d'exemples dans le paragraphe 1 mais devrait aussi être interprété dans un sens large conformément à l'esprit et à l'objet de l'article.

2. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 17 de la version 2010<sup>80</sup> du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable à l'article 17 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

***Paragraphe 1***

1. Le paragraphe 1 prévoit que les artistes et les [*athlètes*] qui sont des résidents d'un État contractant sont imposables dans l'autre État contractant où ils exercent leurs activités en cette qualité, que celles-ci aient un caractère d'activité d'entreprise[, *de services techniques ou de professions dépendantes ou indépendantes*]. Cette disposition fait donc exception soit [*aux règles énoncées aux*] article[s] 7,[ *12A et 14*], soit à celle qui est stipulée au paragraphe 2 de l'article 15.

2. La règle ci-dessus permet d'éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent fréquemment en ce qui concerne l'imposition des artistes du spectacle et des [*musiciens et athlètes*] qui se produisent à l'étranger. Par ailleurs, des dispositions trop rigides pourraient dans certains cas créer des obstacles aux échanges culturels. Pour pallier cet inconvénient, les États pourront d'un commun accord limiter l'application du paragraphe 1 aux activités d'entreprise [*et*

---

80 Il est fait référence à la version 2010 des commentaires sur l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE parce que le Comité n'a pas examiné en détail le grand nombre de modifications qui ont été apportées à ces commentaires en 2014.



*aux professions indépendantes*]. Pour ce faire, il suffira de modifier le texte de l'article de façon à y prévoir qu'il s'applique sous réserve du seul article [14, *les dispositions de l'article 17 prévalant sur celles de l'article 7 en raison du paragraphe 6 de l'article 7*<sup>81</sup>]. Dans ce cas, les artistes du spectacle, *musiciens et athlètes*] recevant un traitement ou un salaire tomberont automatiquement sous le coup de l'article 15 et bénéficieront des exemptions prévues au paragraphe 2 de cet article.

3. Le paragraphe 1 vise les artistes et *[athlètes]*. Il n'est pas possible de donner une définition précise du terme « artiste », mais le paragraphe 1 donne des exemples de personnes qui peuvent être considérées comme tel. Cette liste ne doit pas être considérée comme exhaustive. D'une part, ce terme inclut clairement l'acteur de théâtre, l'acteur de cinéma et l'acteur participant à des films publicitaires télévisés (ancien sportif compris). L'article peut aussi être appliqué aux artistes et sportifs participant à des activités de nature politique, sociale, religieuse ou charitable dès lors que ces activités comportent un élément de divertissement. En revanche, il ne s'applique pas aux intervenants invités à un colloque ni au personnel administratif ou technique (par exemple, les cameramen pour le tournage d'un film, les producteurs, les metteurs en scène, les chorégraphes, le personnel technique ou les accompagnateurs d'un groupe *pop*). Entre les deux, il existe une zone intermédiaire dans laquelle il convient d'apprécier le profil global des activités de la personne intéressée.

4. Un particulier peut à la fois diriger un spectacle et y participer, ou peut diriger et produire un programme de télévision ou un film tout en y jouant un rôle. Dans de tels cas, il convient de déterminer la nature des activités exercées dans le pays où le spectacle a eu lieu. Si celles-ci ont principalement un caractère de prestation scénique, l'article est applicable à tous les revenus correspondants que l'intéressé perçoit dans ce pays. Si, au contraire, la prestation scénique ne constitue qu'une partie négligeable de ses activités dans ce pays, le revenu sera totalement exclu du champ de l'article. Dans les situations intermédiaires, une répartition sera nécessaire.

5. Si aucune définition précise n'est donnée du terme de [*« athlète »*], celui-ci ne vise pas seulement les participants à des manifestations athlétiques traditionnelles (comme les coureurs à pied, les sauteurs et les nageurs). Il vise aussi, par exemple, les joueurs de golf,

---

81 [*De même, les dispositions de l'article 17 prévalent sur celles de l'article 12A en vertu du paragraphe 2 de ce dernier article*].

les jockeys, les joueurs de football, de cricket et de tennis ainsi que les coureurs automobiles.

6. L'article s'applique également à d'autres participants à des activités qui ont généralement le caractère de divertissement tels que les joueurs de billard ou de snooker et les participants à des tournois d'échec ou de bridge.

7. Les revenus perçus par les imprésarios, etc., pour organiser la prestation d'un artiste ou d'un sportif n'entrent pas dans le champ de l'article mais tout revenu qu'ils perçoivent pour le compte de l'artiste ou du sportif est naturellement visé par cet article.

8. Le paragraphe 1 s'applique au revenu perçu directement ou indirectement, à titre individuel, par un artiste ou un [athlète]. Dans certains cas, la rémunération n'est pas versée directement à l'exécutant ou à son imprésario/agent. Ainsi, un musicien d'orchestre peut percevoir un salaire au lieu d'être payé au cachet ; l'État contractant où se déroule un concert est en droit, conformément au paragraphe 1, d'imposer la part du salaire du musicien qui correspond à ce concert. De même, lorsqu'un artiste ou sportif est employé, par exemple par une société unipersonnelle, l'État où l'activité est exercée peut imposer une fraction appropriée de toute rémunération versée à la personne physique. En outre, lorsque la législation du pays permet de faire abstraction de telles entités, et de traiter les revenus comme revenant directement à l'individu, le paragraphe 1 permet à l'État où s'est déroulé un spectacle d'imposer le revenu perçu par l'entité au profit de l'individu pour ce spectacle, même si ce revenu ne lui est pas versé effectivement sous forme de rémunération.

9. Outre les droits obtenus au titre des manifestations auxquelles ils participent directement, les artistes et [athlètes] perçoivent souvent des revenus sous forme de redevances, de droits de publicité ou de parrainage. En général, d'autres articles seront applicables chaque fois qu'il n'y a pas de lien direct entre les revenus et un spectacle public donné par l'artiste ou [l'athlète] dans le pays intéressé. Les redevances correspondant à des droits de propriété intellectuelle relèvent normalement de l'article 12 plutôt que de l'article 17 (voir [le] paragraphe 18 des commentaires sur l'article 12 [de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 13 des commentaires sur l'article 12 du présent Modèle]), mais en général les droits de publicité et de parrainage sortent du cadre de l'article 12. L'article 17 s'applique aux revenus de la publicité ou du parrainage, etc., qui sont directement ou indirectement liés aux manifestations ou spectacles

qui ont lieu dans un État donné. Les revenus du même type qui ne peuvent être imputés à ces manifestations ou spectacles relèvent des règles normales de l'article 7, [14 ou] 15, le cas échéant. Les versements reçus en cas d'annulation d'un spectacle sortent également du cadre de l'article 17 et relèvent [de l'article] 7, [14] ou 15, selon le cas.

10. L'article ne fait pas mention des modalités de calcul du revenu visé. Il revient à la législation nationale de chaque État contractant de déterminer l'importance des déductions éventuelles au titre des dépenses. Les législations nationales diffèrent sur ce point, certaines prévoyant une imposition à la source à un taux peu élevé applicable à la rémunération brute versée aux artistes ou aux [athlètes]. De telles dispositions s'appliquent parfois aussi aux revenus versés à des groupes ou à des équipes, troupes, etc. constituées en personnes morales. Certains États peuvent néanmoins considérer que l'imposition du montant brut peut être inappropriée dans certaines circonstances même si le taux applicable est bas. Ces États peuvent souhaiter offrir au contribuable la possibilité d'être imposé sur un montant net. Ce résultat pourrait être obtenu en incluant un paragraphe rédigé comme suit :

Lorsqu'un résident d'un État contractant tire un revenu auquel il est fait référence au paragraphe 1 ou 2 et que ce revenu est imposable dans l'autre État contractant sur la base du montant brut, cette personne peut, dans un délai de [délai à déterminer par les États contractants], demander par écrit à l'autre État contractant que ce revenu soit imposable dans cet autre État sur la base d'un montant net. Cette demande doit être acceptée par cet autre État. Pour déterminer le revenu imposable de ce résident dans l'autre État, sont admises en déduction les dépenses déductibles selon la législation nationale de l'autre État qui sont exposées aux fins des activités exercées dans cet autre État et dont la déduction est accordée à un résident de cet autre État qui exerce des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues.

### **Paragraphe 2**

11. Le paragraphe 1 de l'article s'applique aux revenus qu'un artiste ou un [athlète] tire de ses activités personnelles. Le paragraphe 2 traite des cas où les revenus de ses activités sont attribués à d'autres personnes. Si le revenu d'un artiste ou d'un [athlète] est réalisé par une autre personne et que l'État de la source n'a pas l'autorité législative pour faire abstraction de la personne qui reçoit le revenu de

façon à imposer directement l'artiste ou [*l'athlète*] sur ce revenu, le paragraphe 2 prévoit que la fraction du revenu sur laquelle l'artiste ou [*l'athlète*] ne peut être imposé peut-être imposée comme revenu de la personne qui le reçoit. Si la personne qui reçoit le revenu exerce des activités d'entreprise, l'État de la source peut imposer ce revenu même si celui-ci n'est pas imputable à un établissement stable situé dans ce pays. [*En outre, si la personne qui perçoit les revenus est une personne physique exerçant des activités personnelles indépendantes, les revenus peuvent être imposés même si les conditions du paragraphe 1 de l'article 14 ne sont pas remplies.*] Cependant, il n'en va pas toujours ainsi. Il y a trois cas principaux de ce genre :

- a) Le premier cas est celui où une société de gestion perçoit une rémunération pour la venue, par exemple, d'un groupe [*d'athlètes*] (qui n'a pas lui-même la personnalité juridique).
- b) Le deuxième cas est celui d'une équipe, d'une troupe, d'un orchestre, etc., qui est constitué en personne morale. Les revenus des spectacles ou événements sportifs peuvent être versés à cette entité. Les membres de l'équipe, de l'orchestre, etc., seront imposables, en vertu du paragraphe 1, dans l'État où se déroule le spectacle ou l'événement sportif, pour toute rémunération (ou tout autre revenu dont ils bénéficient) en contrepartie du spectacle ou de l'événement ; toutefois, si les membres perçoivent une rémunération périodique fixe et s'il est difficile d'attribuer une part de ces revenus à des manifestations particulières, les pays membres peuvent décider, unilatéralement ou bilatéralement, de ne pas l'imposer. Le bénéfice réalisé par cette personne morale du fait de ce spectacle ou événement serait imposable en vertu du paragraphe 2.
- c) Le troisième cas concerne certains procédés d'évasion fiscale lorsque la rémunération due pour la prestation fournie par un artiste ou par un [*athlète*] n'est pas versée à lui-même mais à un tiers, par exemple à une « société d'artiste », de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'État où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste ou [*de l'athlète*] pour la prestation de ses services, ni comme bénéfice de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable. Certains pays font abstraction de tels dispositifs dans leur législation nationale et considèrent les revenus comme réalisés par l'artiste ou [*l'athlète*] : lorsque c'est le cas, le paragraphe 1 leur permet d'imposer les revenus tirés d'activités exercées sur leur territoire. D'autres pays n'ont pas cette possibilité. Lorsqu'un spectacle y est

organisé, le paragraphe 2 permet à l'État en question d'imposer les bénéfices détournés du revenu de l'artiste ou *[de l'athlète]* au profit de l'entité. Toutefois, les États auxquels leur législation nationale ne donne pas les moyens d'appliquer cette disposition ont la faculté de convenir d'autres solutions ou de ne pas faire figurer le paragraphe 2 dans les conventions bilatérales qu'ils concluent.

11.1 L'application du paragraphe 2 ne se limite pas aux situations dans lesquelles l'artiste du spectacle, *le musicien ou l'athlète* et l'autre personne à laquelle les revenus sont attribués, par exemple une société de promotion d'artistes ou *[d'athlètes]*, sont tous deux résidents d'un même État contractant. Ce paragraphe autorise l'État dans lequel sont exercées les activités d'un artiste du spectacle, *d'un musicien ou d'un athlète* à imposer les revenus tirés de ces activités et attribués à une autre personne, quelles que soient les autres dispositions de la convention qui seraient autrement applicables. Ainsi, nonobstant les dispositions de l'article 7, ce paragraphe autorise cet État à imposer les revenus tirés par une société de promotion d'artistes ou *[d'athlètes]* résidente dans l'autre État contractant, même lorsque l'artiste ou *[l'athlète]* concerné n'est pas lui-même résident de cet autre État. De la même façon, lorsque les revenus d'un artiste résident de l'un des États contractants sont attribués à une personne, par exemple une société de promotion d'artistes ou *[d'athlètes]*, qui est résidente d'un État tiers avec lequel l'État de la source ne possède pas de convention fiscale, rien n'empêchera cet État contractant d'imposer cette personne conformément à sa législation nationale.

11.2 Il convient toutefois de noter qu'en règle générale, quelles que soient les dispositions de l'article 17, la convention n'empêche pas l'application des mesures générales de lutte contre l'évasion fiscale prévues par la législation de l'État de la source qui permettent à cet État d'imposer soit l'artiste/*[l'athlète]*, soit la société de promotion dans les cas d'usage abusif [...]. *[Cela serait également autorisé en vertu des dispositions du paragraphe 9 de l'article 29].*

### ***Autres observations sur les paragraphes 1 et 2***

12. Dans les cas visés aux paragraphes 1 et 2, lorsque l'État dont la personne qui reçoit le revenu est un résident utilise, pour éviter les doubles impositions, la méthode de l'exemption, cet État serait dans l'impossibilité d'imposer ce revenu même si l'État où la prestation a été fournie ne pouvait pas faire usage de son droit d'imposition ; c'est

donc la méthode de l'imputation qui doit être utilisée dans ces cas. Le même résultat pourrait être obtenu en stipulant que l'État dont la personne qui perçoit le revenu est un résident dispose d'un droit subsidiaire d'imposition pour le cas où l'État où les activités sont exercées ne peut faire usage du droit qui lui est conféré par les paragraphes 1 et 2. Les États contractants ont la faculté de choisir l'une ou l'autre de ces méthodes pour s'assurer que le revenu n'échappe pas à l'impôt.

13. En général, l'article 17 s'applique lorsque l'artiste ou [*l'athlète*] est au service d'un État et perçoit des revenus de cet État ; voir le paragraphe 6 des commentaires sur l'article 19 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 3 des commentaires sur l'article 19 du présent Modèle*]. Certaines conventions prévoient que l'article 17 n'est pas applicable aux artistes du spectacle, [*musiciens et athlètes*] qui sont au service d'organismes subventionnés au moyen de fonds publics.

14. Certains pays peuvent estimer qu'il y a lieu d'exclure du champ d'application de l'article les manifestations bénéficiant de fonds publics. Ces pays ont le droit d'insérer une clause à cette fin mais les exonérations doivent être fondées sur des critères objectifs et faciles à définir, afin que l'exemption ne soit accordée que dans les cas visés. La clause pourrait être rédigée comme suit :

Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables aux revenus d'activités exercées par des artistes ou des [*athlètes*] dans un État contractant si la visite dans cet État est entièrement ou principalement financée par des fonds publics d'un ou des deux États contractants ou de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales. Dans ce cas, le revenu n'est imposable que dans l'État contractant où réside l'artiste ou [*l'athlète*].

3. Lorsque les exemples mentionnés dans les commentaires sur le paragraphe 2 de l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cités ci-dessus ont été examinés par l'ancien Groupe d'experts, quelques membres du Groupe ont estimé que ces exemples ne devaient pas être interprétés comme limitant le champ d'application de l'impôt aux revenus mentionnés dans ces commentaires. En fait, le libellé des commentaires autorise l'imposition de l'entreprise dans l'autre État contractant sous réserve des mêmes limitations applicables aux artistes et athlètes qui résident dans un État contractant et exercent leur activité dans l'autre État.

4. D'autres experts ont au contraire considéré que certains pays souhaiteraient peut-être que le paragraphe 2 ait une portée plus étroite.

*Article 18*

PENSIONS ET PRESTATIONS DE SÉCURITÉ SOCIALE

**A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. L'article 18 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies fait l'objet de deux variantes : l'article 18 (variante A) et l'article 18 (variante B).

2. L'article 18 (variante A), comme l'article 18 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, confère au pays de la résidence le droit exclusif d'imposer les pensions et autres rémunérations similaires. Toutefois, il s'écarte du texte de l'OCDE en ce qu'il donne au pays de la source le droit exclusif d'imposition quand les versements sont effectués dans le cadre d'un régime public qui fait partie du système de sécurité sociale de cet État, ou de l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

3. L'article 18 (variante B) prévoit que le pays de la source peut imposer les pensions et autres rémunérations similaires et les dispositions des articles 23 A et 23 B détermineront si le pays de la résidence exemptera ce revenu ou permettra de déduire de sa propre imposition du paiement en question l'impôt payé dans l'État de la source. Cependant, l'article 18 (variante B) permet exclusivement au pays de la source de disposer du droit d'imposition quand les versements sont effectués dans le cadre d'un régime public qui fait partie du système de sécurité sociale d'un État, ou de l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

**B. COMMENTAIRES SUR LES DEUX VERSIONS DE L'ARTICLE 18**

**Commentaires sur les paragraphes de l'article 18 (variante A)**

*Paragraphe 1*

4. Selon le paragraphe 1, les pensions et autres rémunérations similaires payées au titre d'emplois salariés privés ne sont imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire. Comme ce paragraphe reprend

le texte de l'article 18 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 18 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 1 de l'article 18 (variante A) du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

1. Selon [*le paragraphe 1 de*] cet article, les pensions payées au titre d'emplois salariés privés ne sont imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire. Divers arguments du domaine de la politique fiscale ou d'ordre administratif viennent étayer le principe selon lequel le droit d'imposition de ce type de pension, et d'autres rémunérations similaires, doit être laissé à l'État de la résidence. L'État de la résidence du bénéficiaire d'une pension est par exemple mieux placé que tout autre État pour apprécier la capacité globale de l'intéressé de payer l'impôt, laquelle dépend, pour l'essentiel, de ses revenus mondiaux et de sa situation personnelle, notamment de sa situation familiale. Cette solution évite aussi d'imposer au bénéficiaire de ce type de pension la charge administrative qu'implique le fait de devoir se conformer à des obligations fiscales dans d'autres États que son État de résidence.

[...]

### ***Champ d'application [du paragraphe 1]***

3. Sont visées par [*le paragraphe 1*] non seulement les pensions payées directement à d'anciens salariés mais aussi à d'autres bénéficiaires (par exemple les conjoints survivants, les partenaires ou les enfants des salariés) et les autres rémunérations similaires telles que les rentes viagères versées au titre d'emplois antérieurs. [*Le paragraphe 1*] s'applique également aux pensions au titre des services rendus à un État, ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui ne sont pas couvertes par les dispositions du paragraphe 2 de l'article 19. [*Le paragraphe 1*] ne s'applique toutefois qu'aux versements liés à un emploi antérieur ; il ne saurait donc s'appliquer, par exemple, à une rente viagère que le bénéficiaire aurait constituée directement grâce à un capital accumulé en dehors de tout régime de retraite lié à un emploi. [*Le paragraphe 1*] s'applique indépendamment



du traitement fiscal du régime dans le cadre duquel les paiements en question sont effectués ; par conséquent, un paiement effectué dans le cadre d'un plan de retraite qui ne donne pas droit à un allègement fiscal pourrait néanmoins constituer une « pension ou autre rémunération similaire » (le décalage fiscal qui pourrait se produire dans un tel cas est examiné ci-dessous). De même, *[le paragraphe 1]* s'applique indépendamment du fait que les paiements visés proviennent ou non d'un « fonds de pension reconnu » tel que défini à l'alinéa [(g)] du paragraphe 1 de l'article 3.

4. Divers versements peuvent être effectués au profit d'un salarié après la cessation d'emploi. La question de savoir si ces versements relèvent ou non de l'article 18 doit s'apprécier en fonction de la nature des paiements, compte tenu des faits et circonstances dans lesquels ils sont effectués, ainsi qu'il est expliqué dans les deux paragraphes suivants [...].

5. Alors que le terme « pension », au sens qui est ordinairement donné au mot, couvre uniquement les versements périodiques, l'expression « autres rémunérations similaires » est suffisamment large pour couvrir des versements sans caractère périodique. Un versement forfaitaire effectué en lieu et place de versements périodiques à titre de pension effectué au moment de la cessation d'emploi ou après peut donc entrer dans le champ d'application *[du paragraphe 1]*.

6. Savoir si un versement spécifique doit être considéré comme autre rémunération similaire à une pension ou comme rémunération finale de services relevant de l'article 15 est une question de fait. Par exemple, s'il apparaît que la raison du versement forfaitaire est la transformation de la pension ou la compensation pour une pension réduite, alors le versement peut être caractérisé comme « autres rémunérations similaires » relevant *[du paragraphe 1]*. Tel serait le cas, par exemple, lorsqu'une personne aurait la possibilité de choisir, au moment de son départ à la retraite, entre le versement d'une pension ou un montant forfaitaire calculé par référence au montant total des cotisations ou au montant de la pension à laquelle l'intéressé aurait droit normalement en vertu des règles régissant le régime de retraite. La source du versement est un élément important à considérer ; les versements effectués dans le cadre d'un régime de retraite devraient normalement être couverts par *[le paragraphe 1]*. Les autres éléments qui pourraient aider à déterminer si le versement relève *[du paragraphe 1]* sont notamment les suivants : le paiement est-il effectué lors de la cessation d'activité qui y donne droit ou après celle-ci ; le bénéficiaire continue-t-il à travailler ; le bénéficiaire a-t-il atteint l'âge

normal de la retraite par rapport à l'emploi considéré ; quelle est la situation des autres personnes qui ont droit au même type de versement forfaitaire et le bénéficiaire peut-il bénéficier, simultanément, d'autres prestations de pension. Le remboursement des cotisations de pension (après un emploi temporaire, par exemple) n'entre pas dans la catégorie des « autres rémunérations similaires » au sens [du *paragraphe 1*]. Lorsque des difficultés se posent concernant l'imposition de tels versements, les États contractants devraient résoudre la difficulté en recourant aux dispositions de l'article 25.

7. [Le *paragraphe 1*] ne s'appliquant qu'aux pensions et autres rémunérations similaires payées au titre d'un emploi antérieur, il ne couvre pas les autres types de pension telles que les pensions payées au titre de services fournis antérieurement dans le cadre d'un travail indépendant. Certains États, toutefois, étendent le champ d'application [du *paragraphe 1*] à tous les types de pension, y compris les pensions pour fonctions publiques. Les États peuvent, s'ils le souhaitent, insérer des dispositions en ce sens dans leurs conventions bilatérales.

### ***Problèmes transfrontaliers liés aux pensions***

8. La mondialisation de l'économie et le développement des communications et des transports internationaux ont beaucoup accru la mobilité internationale des individus, à la fois pour des raisons de travail et pour des raisons personnelles. D'où l'importance accrue des problèmes transfrontaliers liés aux interactions entre les différents arrangements de pension qui existent dans les différents États et qui ont fondamentalement été conçus sur la base de considérations strictement nationales. Comme ces questions intéressent souvent un grand nombre de personnes, il est souhaitable de les traiter dans les conventions fiscales, de façon à lever les obstacles aux mouvements internationaux de personnes, et des salariés en particulier.

9. Plusieurs de ces questions résultent des décalages liés aux différences entre les approches générales que les États appliquent à l'épargne-retraite. Dans de nombreux États, les cotisations de pension bénéficient d'incitations fiscales. Ces incitations prennent souvent la forme d'un différé d'impôt qui fait que la part de revenu que l'intéressé consacre à un régime de pension et les revenus générés dans le cadre de ce régime ou les droits à pension que l'intéressé se constitue ainsi sont exonérés d'impôt. À l'inverse, les prestations de pension résultant de ce type d'arrangement sont imposables au moment où elles sont perçues. D'autres États, par contre, traitent les cotisations de pension comme d'autres formes d'épargne et n'accordent

d'exonération ni sur les cotisations ni sur les revenus dégagés par ces cotisations ; logiquement, ils n'imposent donc pas les prestations de pension. Entre ces deux approches, il existe une multiplicité de systèmes dans lesquels les cotisations, les revenus dégagés par les cotisations, les droits à pension ainsi constitués ou les prestations de pension sont partiellement imposés ou partiellement exonérés.

10. D'autres problèmes sont liés au fait que les arrangements mis en place pour assurer des prestations de retraite peuvent être très différents. On distingue généralement trois types d'arrangements :

- régimes obligatoires de sécurité sociale ;
- régimes de pension professionnels ;
- dispositifs de retraite individuels.

Les interactions entre ces trois types d'arrangements posent des difficultés particulières. Et cela d'autant plus que chaque État peut appliquer des règles fiscales différentes aux dispositifs relevant de chacune de ces grandes catégories et qu'il y a de grandes différences entre les États en ce qui concerne la place qu'ils font à ces différents types d'arrangements pour assurer des prestations de retraite (certains États, par exemple, assurent les prestations de retraite presque exclusivement au travers du système de sécurité sociale alors que d'autres s'appuient essentiellement sur les régimes professionnels ou les dispositifs individuels).

11. Les problèmes résultant de toutes ces différences doivent être pleinement examinés au cours des négociations bilatérales, notamment pour éviter la double imposition ou la non-imposition et, le cas échéant, faire l'objet de dispositions spécifiques. [...]

5. De nombreux pays ont adopté l'approche selon laquelle, sous réserve de certaines conditions, l'impôt sur les cotisations aux régimes de pension et sur les gains qui s'y rapportent ou sur l'acquisition de droits à pension est partiellement ou totalement différé et recouvré quand les prestations de pension sont payées. D'autres pays, cependant, traitent les cotisations de pension, ou une forme quelconque de ces cotisations, comme d'autres formes d'épargne et n'exonèrent d'impôt ni ces cotisations ni leur rendement. Ces pays n'imposent pas en général les prestations de pension correspondantes. Quand une personne s'est vu accorder un allègement d'impôt dans un pays qui a adopté la première approche et, avant le paiement de tout ou partie des prestations de retraite, cette personne devient résidente d'un pays qui a

adopté la seconde approche, la discordance entre les approches adoptées par les deux pays conduira à une situation telle que les revenus en cause ne seront jamais imposables. Afin de parer à un tel résultat nullement prémédité, les pays pourraient inclure au paragraphe 1 une nouvelle phrase libellée comme suit :

Toutefois, ces pensions et autres rémunérations semblables sont aussi imposables dans l'autre État contractant si le paiement est effectué par ou pour le compte d'un fonds de pensions établi dans cet autre État, ou si un établissement stable situé dans cet autre État en supporte la charge, et si, en vertu du régime fiscal de droit commun, le paiement en question n'est pas imposable dans le premier État.

6. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 18 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite des pensions exonérées d'impôt, est également applicable au paragraphe 1 de l'article 18 (variante A) du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

22. Comme il est indiqué au paragraphe 9 ci-dessus [*des commentaires sur l'article 18 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 4 ci-dessus des commentaires sur l'article 18 du présent Modèle*], certains États n'imposent pas les paiements de pension de façon générale ou, sinon, exonèrent certaines catégories ou certains éléments des paiements de pension. En pareil cas, les dispositions de l'article, qui prévoient l'imposition des pensions dans l'État de résidence, peuvent aboutir à l'imposition, par cet État, de pensions qui étaient destinées à ne pas être imposées et dont le montant peut avoir été déterminé en tenant compte de cette exonération. Cela peut créer des difficultés financières injustifiées pour le bénéficiaire de la pension.

23. Afin d'éviter les problèmes résultant de ce type de décalage, certains États incluent dans leurs conventions fiscales des dispositions destinées à préserver l'exonération des pensions lorsque le bénéficiaire est un résident de l'autre État contractant. Ces dispositions peuvent être limitées à certaines catégories spécifiques de pensions ou

peuvent traiter le problème de façon plus globale. Dans cette dernière optique, une disposition pourrait être ainsi rédigée :

Nonobstant toute disposition de la présente Convention, les pensions et autres rémunérations similaires payées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur exercé dans l'autre État contractant sont exemptes d'impôt dans le premier État si ces pensions et autres rémunérations seraient exemptes d'impôt dans l'autre État si le bénéficiaire était un résident de cet autre État.

## *Paragraphe 2*

7. Ce paragraphe confère à l'État de la source le droit exclusif d'imposer les pensions versées et autres paiements effectués dans le cadre d'un régime public qui fait partie du système de sécurité sociale de cet État ou de l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. Les pays qui utilisent la méthode d'imputation comme méthode générale pour prévenir les doubles impositions dans leurs conventions sont ainsi, comme exception à cette méthode, tenus d'exonérer d'impôt lesdits paiements effectués à leurs résidents, comme il est dit au paragraphe 2. L'attribution à l'État de la source du droit exclusif d'imposer les pensions versées et les paiements effectués dans le cadre d'un régime public qui fait partie du système de sécurité sociale part du principe que les paiements en cause sont totalement ou en grande partie financés par les recettes fiscales du pays de la source. Tel est le cas lorsque les bénéficiaires éventuels des versements ne paient pas de cotisations ou que l'épargne contractuelle versée à la sécurité sociale doit être complétée par les rentrées fiscales du pays de la source. Cependant, il n'en est pas toujours ainsi quand le régime de sécurité sociale est fondé sur le principe de la capitalisation plutôt que sur celui de la distribution.

8. Aucun consensus ne s'est dégagé au sein du Comité des affaires fiscales de l'OCDE concernant l'inclusion éventuelle, dans le texte de l'article 18 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, d'une disposition autorisant l'État de la source à imposer les paiements effectués au titre de son régime de sécurité sociale. Cependant, le paragraphe 27 des commentaires sur l'article 18 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE propose un paragraphe facultatif prévoyant un tel droit. Le Comité considère que la partie suivante des

commentaires sur l'article 18 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications supplémentaires sur ce paragraphe facultatif, est applicable au paragraphe 2 de l'article 18 (variantes A et B) du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

28. Bien que la disposition [...] fasse référence *[au système de]* sécurité sociale de chaque État contractant, il y a des limites à ce qu'elle couvre. Par « sécurité sociale » on entend généralement un système de protection obligatoire qu'un État met en place pour assurer à sa population un niveau minimum de revenu ou des prestations de retraite ou pour atténuer les conséquences financières d'événements tels que le chômage, un accident du travail, une maladie ou le décès. Un trait commun des systèmes de sécurité sociale est que le niveau des prestations est déterminé par l'État. Les paiements qui peuvent être couverts par la disposition sont, notamment, les pensions de retraite accessibles à tous en vertu d'un régime de pension public, les pensions de vieillesse ainsi que les paiements au titre du chômage, de l'invalidité, de la maternité, de la survie, de la maladie, de l'aide sociale et de la protection de la famille qui sont versés par l'État ou par les entités publiques chargées d'administrer les fonds destinés à être distribués. Comme il peut y avoir de grandes différences dans les systèmes de sécurité sociale des États contractants, il est important que les États qui ont l'intention de recourir à la disposition suggérée vérifient, au cours des négociations bilatérales, qu'ils ont la même interprétation de ce qui sera couvert par la disposition.

9. Certains États qui appliquent d'une manière générale dans leurs conventions la méthode de l'imputation pour obvier au risque de double imposition de revenus obtenus par leurs résidents peuvent considérer que l'État de la source ne devrait pas avoir un droit exclusif d'imposer les paiements de sécurité sociale. Ces États devraient alors substituer, au paragraphe 2 de leurs traités, les mots « sont imposables » aux mots « ne sont imposables que ».

10. Les pays qui souhaitent traiter des conséquences de la privatisation de leur système de sécurité sociale peuvent envisager de modifier

comme suit les dispositions du paragraphe 2 afin de couvrir leur système une fois privatisé :

Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les pensions et autres sommes payées au titre d'un [régime] public ou d'un [régime] privé obligatoire faisant partie du système de sécurité sociale d'un État contractant ou d'une subdivision politique ou autorité locale dudit État ne sont imposables que dans cet État.

### COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 18 (VARIANTE B)

11. Plusieurs pays considèrent que les pensions ne devraient pas être imposées exclusivement dans le pays de résidence du bénéficiaire. Ce point de vue répond à diverses considérations de politique fiscale. Comme elles représentent dans une certaine mesure une rémunération différée pour des services exécutés dans le pays de la source, les pensions devraient être imposées à la source tout comme le seraient normalement les revenus d'un emploi salarié. Quand un allègement fiscal est consenti à l'égard des cotisations à un régime de pension, l'imposition d'une fraction des revenus tirés de l'emploi est différée jusqu'à la retraite et l'impôt ainsi différé devrait être recouvré même si l'intéressé a cessé d'être un résident avant que tout ou partie des prestations de pension n'ait été payé. Les flux des pensions de retraite entre certains pays développés et certains pays en développement peuvent ne pas être réciproques et, dans certains cas, représenter une sortie nette de capitaux relativement substantielle pour le pays en développement.

12. Si l'État de la source n'accorde pas d'abattements personnels aux non-résidents, l'imposition des pensions à la source peut conduire à une imposition excessive. La question devrait être abordée dans le cadre des négociations. Les États contractants pourront, dans ces cas, convenir que l'État de la source accorde à un résident de l'autre État tous abattements personnels, allègements et réductions consentis aux fins de l'imposition de ses propres résidents dans le rapport des pensions et autres rémunérations analogues aux revenus mondiaux du résident de l'autre État. Une phrase rédigée comme suit pourrait alors être ajoutée au paragraphe 2 :

L'autre État accorde au résident du premier État tous abattements personnels, allègements et réductions consentis à ses

propres résidents aux fins d'imposition. Ces abattements personnels, allègements et réductions sont accordés selon le rapport entre, d'une part, les pensions et autres rémunérations analogues et, d'autre part, le revenus mondiaux du résident de l'autre État.

13. On pourrait considérer l'État de la source comme l'État dans lequel le fonds de pension est établi, l'État dans lequel le travail en question a été exécuté ou l'État dans lequel des déductions ont été revendiquées. Il est assez courant que des employés de sociétés transnationales travaillent successivement dans plusieurs pays. En pareil cas, le prélèvement d'un impôt dans l'État où ces services ont été exécutés ou dans lequel des déductions ont été revendiquées serait source d'incertitude et de difficultés administratives pour les contribuables comme pour les autorités fiscales parce qu'il deviendrait ainsi possible que différentes parties de la même pension soient imposées dans des États de la source différents. Il est généralement admis, par conséquent, que l'imposition des pensions à la source devrait s'entendre de l'imposition dans le pays originaire des prestations et non pas dans celui où l'activité a été exercée ou dans lequel des déductions ont été accordées.

### *Paragraphe 1*

14. Tout en reconnaissant à l'État de la résidence le droit d'imposer les pensions et autres rémunérations analogues, ce paragraphe laisse ouverte la possibilité de conférer aussi ce droit à l'État de la source dans certaines conditions qui sont définies au paragraphe 2. Le paragraphe 4 ci-dessus des commentaires sur le paragraphe 1 de l'article 18 (variante A) est applicable afin de déterminer le champ d'application de l'article 18 (variante B) et d'examiner les questions transfrontalières relatives aux pensions.

### *Paragraphe 2*

15. Comme indiqué plus haut, le pays de la source peut disposer du droit d'imposition, mais à condition que les paiements soient effectués par un résident de ce pays ou que la charge de ces paiements soit supportée par un établissement stable ou une base fixe qui y est situé.



16. Certains pays pourraient toutefois considérer que l'État qui a concédé un allègement d'impôt pour cotisations au système des pensions ou acquisition de droits à pension devrait avoir le droit d'imposer la pension qui en résulte. Ce pourrait être le cas lorsque des pays prévoient également un allègement fiscal pour cotisations ou acquisition de droits à des caisses de retraite étrangères. La disposition ci-après en est un exemple :

Toutefois, ces pensions et autres rémunérations similaires sont aussi imposables dans l'autre État contractant dans la mesure où elles proviennent de cotisations ayant bénéficié d'allègement fiscal dans cet autre État contractant.

Comme on l'a dit au paragraphe 13 ci-dessus, cette approche soulèverait des difficultés administratives, surtout dans le cas de personnes qui ont travaillé dans plus d'un pays pendant leur carrière. Il faudrait tenter de résoudre ces difficultés afin d'éviter des situations comme celle où deux pays en viendraient à revendiquer des droits d'imposition comme pays de la source concernant la même pension.

### ***Paragraphe 3***

17. Le paragraphe 3 de l'article 18 (variante B) étant identique au paragraphe 2 de l'article 18 (variante A), les commentaires ci-dessus concernant ce paragraphe 2 sont pleinement applicables au paragraphe 3 de l'article 18 (variante B).

### ***Autres questions conventionnelles concernant les pensions***

18. Les paragraphes 31 à 69 des commentaires sur l'article 18 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE évoquent la question du traitement fiscal des cotisations à des régimes de retraite établis à l'étranger, celle des obstacles fiscaux à la transférabilité des droits à pension et celle de l'exonération fiscale des revenus de placements effectués par les fonds de pension établis dans l'autre État contractant. Le Comité a considéré qu'en incorporant ces paragraphes dans les commentaires de l'article 18 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, on enverrait un signal positif aux éventuels investisseurs. En permettant de prendre en compte les cotisations de retraite transfrontalières et en facilitant le transfert transfrontalier des droits à pension d'un système de pension à un autre, on stimulerait en

outre les mouvements de personnel vers l'étranger. Le Comité considère donc que la partie suivante des commentaires sur l'article 18 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est pertinente en ce qui concerne l'article 18 (variantes A et B) du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

**Le traitement fiscal des cotisations à des régimes de retraite établis à l'étranger [*effectuées par ou pour le compte des employés et des personnes physiques qui exercent des activités indépendantes*]**

**A. Généralités**

31. Il est caractéristique des entreprises multinationales que leurs personnels soient appelés de temps en temps à travailler hors de leur pays d'origine. Les conditions de service dans lesquelles ces personnels sont détachés pour exercer leur activité dans d'autres pays ont un grand intérêt et une grande importance, tant pour l'employeur que pour le salarié. Les arrangements portant sur le régime de retraite de cet employé font partie de ces conditions. De même, les personnes physiques qui se rendent dans d'autres pays pour exercer des activités indépendantes sont souvent confrontées à des problèmes fiscaux transfrontaliers liés aux dispositifs de retraite auxquels elles ont souscrit dans leur pays d'origine.

32. Les personnes travaillant à l'étranger souhaitent souvent continuer de cotiser à un régime de retraite (y compris à un régime de sécurité sociale assurant des prestations de retraite) dans leur pays d'origine pendant leur séjour à l'étranger. Cela tient au fait que le passage d'un régime à un autre peut entraîner une perte de droits et d'avantages et au fait que l'affiliation à divers régimes de retraite dans différents pays peut poser bon nombre de problèmes d'ordre pratique.

33. Le régime fiscal des cotisations de retraite versées par les personnes exerçant une activité hors de leur pays d'origine ou pour leur compte varie d'un pays à l'autre et en fonction de chaque cas individuel. Avant la prise de fonction ou le début du contrat à l'étranger, les cotisations de retraite versées par ces personnes ou pour leur compte bénéficient couramment d'une exonération fiscale dans le pays

d'origine. Dans certains cas, les cotisations continuent d'être exonérées lorsque la personne travaille à l'étranger ; par exemple, lorsque cette personne demeure résidente et totalement imposable dans son pays d'origine, les cotisations de retraite à un régime dans ce pays d'origine continueront habituellement à y être exonérées. Mais souvent, les cotisations versées dans le pays d'origine par une personne travaillant à l'étranger ne donnent pas droit à une exonération, ni aux termes de la législation nationale du pays d'origine, ni aux termes de celle du pays d'accueil. Dans ce cas, il peut devenir coûteux, sinon impossible, de rester membre d'un régime de retraite dans le pays d'origine durant une affectation ou un contrat à l'étranger. Une disposition est suggérée au paragraphe 37 ci-dessous [*des commentaires sur l'article 18 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] afin de permettre aux pays [...] qui désirent l'inclure dans leurs conventions bilatérales d'accorder un allègement fiscal au titre des cotisations de retraite versées par les personnes travaillant à l'étranger ou pour leur compte.

34. Cependant, certains pays [...] peuvent considérer que la solution à ce problème ne consiste pas en une disposition conventionnelle et peuvent préférer, à titre d'exemple, que le régime de retraite soit modifié de façon à obtenir l'exonération des cotisations dans le pays d'accueil. D'autres pays peuvent s'opposer à l'inclusion de la disposition ci-dessous dans des conventions fiscales alors que leur droit interne ne permet d'accorder un allègement fiscal qu'à l'égard des cotisations versées à des résidents. Si tel était le cas, il pourrait être contre-indiqué d'inclure la disposition suggérée dans une convention bilatérale.

35. La disposition suggérée vise les cotisations versées à toutes formes de régimes de retraite, y compris les régimes individuels et les systèmes de sécurité sociale. De nombreux pays membres ont signé des accords bilatéraux en matière de sécurité sociale qui peuvent contribuer à éviter le problème à l'égard des cotisations versées au titre de systèmes de sécurité sociale ; en revanche, ces accords ne traitent généralement pas du régime fiscal des cotisations transfrontalières. Dans le cas d'un régime professionnel auquel l'employeur et le salarié cotisent, la disposition vise les deux catégories de cotisations. En outre, la disposition ne se limite pas à la question de la déductibilité des cotisations, mais traite de tous les aspects du régime fiscal des cotisations pour le bénéficiaire d'un régime de retraite. Elle concerne donc notamment la question de savoir si le salarié doit être imposé sur la prestation liée à l'emploi que constitue la cotisation de l'employeur,

ainsi que la question de savoir si le revenu de placement tiré des cotisations doit être imposé entre les mains de l'intéressé. En revanche, elle ne vise pas l'imposition du régime de retraite sur les revenus de celui-ci (cette question est traitée au paragraphe 69 ci-après [*des commentaires sur l'article 18 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]). Les États contractants qui souhaitent modifier le champ d'application de la disposition en ce qui concerne l'une quelconque de ces questions peuvent le faire dans le cadre de leurs négociations bilatérales.

### **B. But de la disposition**

36. La disposition doit permettre de faire en sorte, autant que possible, que des personnes ne soient pas découragées de s'expatrier par le régime fiscal des cotisations qu'elles versent à un régime de retraite dans leur pays d'origine. La disposition cherche d'abord à déterminer l'équivalence générale des régimes de retraite dans les deux pays, puis à établir des limites aux cotisations auxquelles l'allègement fiscal s'applique en s'appuyant sur les limites fixées par les lois des deux pays.

### **C. Disposition suggérée**

37. La disposition qui pourrait être incluse dans des conventions bilatérales pour régler le problème décrit ci-dessus pourrait être rédigée comme suit :

1. Lorsqu'une personne physique exerce des activités dans un État contractant, les cotisations à un régime de retraite établi et reconnu aux fins de l'imposition dans l'autre État contractant, qui sont versées par cette personne ou pour son compte sont, aux fins de déterminer l'impôt payable par cette personne dans le premier État ainsi que les bénéfices d'une entreprise qui sont imposables dans cet État, traitées de la même façon que le sont les cotisations à un régime de retraite reconnu aux fins de l'imposition dans ce premier État et sous réserve des mêmes conditions et restrictions, à condition que :

- a) la personne n'ait pas été un résident de cet État et ait participé au régime de retraite immédiatement avant d'exercer des activités dans cet État et que
- b) le régime soit accepté par l'autorité compétente de cet État comme correspondant de façon générale à un régime de retraite reconnu comme tel aux fins de l'imposition dans cet État.

## 2. Aux fins du paragraphe 1 :

- a) l'expression « régime de retraite » signifie un arrangement auquel la personne physique participe afin de bénéficier de prestations de retraite payables à l'égard des activités visées au paragraphe 1 ; et
- b) un régime de retraite est reconnu aux fins de l'imposition dans un État si les cotisations à ce régime sont admissibles à un allègement fiscal dans cet État.

38. La disposition ci-dessus est limitée aux régimes de retraite mis en place dans l'un des deux États contractants. Comme il n'est pas rare que des personnes travaillent dans un certain nombre de pays différents, certains États voudront peut-être élargir le champ d'application de cette disposition aux cas dans lesquels un particulier quitte un État contractant pour s'établir dans un autre tout en continuant à cotiser à un régime de retraite établi dans un État tiers. Toutefois, une telle extension risque de donner lieu à des difficultés administratives si l'État d'accueil ne peut avoir accès aux informations concernant le système de retraite (par exemple par des dispositions relatives aux échanges de renseignements d'une convention fiscale conclue avec l'État tiers) ; elle peut aussi donner lieu à une situation dans laquelle un allègement serait accordé sur une base de non réciprocité parce que l'État tiers n'accorderait pas un allègement similaire à un particulier cotisant à un système de retraite établi dans l'État d'accueil. Les États qui, malgré ces difficultés, souhaitent élargir le champ d'application de la disposition suggérée aux fonds établis dans des États tiers peuvent le faire en adoptant une autre version de la disposition suggérée rédigée de la manière suivante :

- 1. Lorsqu'une personne physique exerce des activités dans un État contractant, les cotisations qui sont versées par cette personne ou pour son compte à un régime de retraite
  - a) reconnu aux fins de l'imposition par l'autre État contractant,
  - b) auquel la personne a participé immédiatement avant de commencer d'exercer des activités dans le premier État,
  - c) auquel la personne a participé à un moment où elle exerçait des activités dans l'autre État ou y résidait, et
  - d) qui est accepté par l'autorité compétente du premier État comme correspondant de façon générale à un régime de retraite reconnu comme tel aux fins de l'imposition dans cet État,

sont, aux fins

- e) de déterminer l'impôt payable par cette personne dans le premier État, et
- f) de déterminer les bénéfices d'une entreprise qui sont imposables dans le premier État,

traitées dans ce premier État de la même façon que le sont les cotisations à un régime de retraite reconnu aux fins de l'imposition dans ce premier État et sous réserve des mêmes conditions et restrictions.

2. Aux fins du paragraphe 1 :

- a) l'expression « régime de retraite » signifie un arrangement auquel la personne physique participe afin de bénéficier de prestations de retraite payables à l'égard des activités visées au paragraphe 1 ; et
- b) un régime de retraite est reconnu aux fins de l'imposition dans un État si les cotisations à ce régime sont admissibles à un allègement fiscal dans cet État.

#### **D. Caractéristiques de la disposition suggérée**

39. Les paragraphes ci-dessous examinent les principales caractéristiques de la disposition suggérée au paragraphe 37 ci-dessus [*des commentaires sur l'article 18 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*].

40. Le paragraphe 1 de la disposition suggérée expose les caractéristiques de la personne et des cotisations à l'égard desquelles la disposition suggérée s'applique. Il pose aussi le principe selon lequel les cotisations versées par ou pour le compte d'une personne physique exerçant une activité dans un État contractant (le pays d'accueil), à un régime de retraite existant dans l'autre État contractant (le pays d'origine), seront traitées aux fins de l'imposition dans le pays d'accueil de la même manière et sous réserve des mêmes conditions et restrictions que les cotisations à des régimes de retraite du pays d'accueil.

41. Les allègements d'impôt concernant les cotisations versées au régime de retraite du pays d'origine dans les conditions indiquées peuvent être accordés soit par le pays d'origine, en tant que pays où se situe le régime de retraite et la source de la retraite future, soit par le pays d'accueil du fait que c'est là que s'exercent les activités donnant lieu au versement de cotisations.

42. Une solution dans laquelle l'allègement serait accordé par le pays d'origine risquerait de n'être pas efficace car la personne pourrait n'avoir que peu ou pas de revenu imposable dans ce pays. Des considérations pratiques suggèrent donc qu'il serait préférable que l'allègement soit accordé par le pays d'accueil, et c'est la solution adoptée dans la disposition suggérée.

43. Si l'on considère les caractéristiques de la personne, le paragraphe 1 montre clairement que, pour obtenir l'allègement d'impôt du pays d'accueil, celle-ci ne doit pas avoir été résidente de cet État immédiatement avant son affectation.

44. Le paragraphe 1 ne limite cependant pas l'application de la disposition suggérée aux personnes qui deviennent des résidents du pays d'accueil. Dans bien des cas, les personnes travaillant à l'étranger et qui demeurent des résidents de leur pays d'origine continueront à avoir droit à l'allègement dans ce pays, mais il n'en ira pas ainsi dans tous les cas. La disposition suggérée s'applique donc aux non-résidents travaillant dans le pays d'accueil ainsi qu'aux personnes qui y obtiennent le statut de résident. Cependant, dans certains pays, la législation interne peut ne permettre l'allègement qu'au titre des cotisations supportées par des résidents ; ces pays peuvent vouloir modifier la disposition suggérée en ce sens. Par ailleurs, les États appliquant un régime spécial aux non-résidents (imposition à un taux réduit, par exemple) peuvent souhaiter convenir, dans les négociations bilatérales, d'une disposition limitée aux résidents.

45. Pour couvrir le cas des personnes physiques qui perdent pour un temps limité seulement leur statut de résident dans le pays d'accueil dans le but de devenir membres d'un régime de retraite d'un pays dont les règles sont plus souples, certains États peuvent souhaiter adopter une disposition qui empêcherait ce type d'abus. L'une des formes qu'une telle disposition pourrait prendre serait un critère de nationalité qui exclurait du bénéfice de cette disposition les personnes qui seraient des ressortissants du pays d'accueil.

46. Comme on l'a déjà noté, il est assez courant que des personnes travaillent successivement dans plusieurs pays différents ; pour cette raison, la disposition suggérée ne se limite pas aux personnes qui sont des résidents de leur pays d'origine immédiatement avant d'exercer leurs activités dans le pays d'accueil. Elle couvre les personnes venant de pays tiers, en limitant simplement la disposition aux personnes qui n'étaient pas des résidents du pays d'accueil avant de commencer à travailler dans ce dernier. Cependant, la disposition suggérée restreint le

champ d'application de la convention aux résidents de l'un ou des deux États contractants. Une personne qui ne serait ni un résident du pays d'accueil, ni un résident du pays d'origine où le régime de retraite est établi, se trouve donc totalement exclue de la convention conclue entre les deux États.

47. La disposition suggérée ne fixe pas de limite à la durée pendant laquelle une personne peut travailler dans un pays d'accueil. On pourrait faire valoir que si une personne travaille suffisamment longtemps dans le pays d'accueil, ce dernier devient en fait son pays d'origine, de sorte que la disposition suggérée ne devrait plus s'appliquer. En fait, certains pays d'accueil limitent déjà l'allègement aux cotisations à des régimes de retraite étrangers aux seuls cas où la personne n'est présente que pour une période limitée.

48. L'inclusion d'une limite de durée peut aussi être utile pour prévenir le type d'abus décrit au paragraphe 45 ci-dessus [*des commentaires sur l'article 18 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]. Dans les négociations bilatérales, certains pays pourront trouver utile de fixer une limite à la durée pendant laquelle une personne peut exercer des activités dans le pays d'accueil, durée au-delà de laquelle les allègements accordés en vertu de cette disposition suggérée ne seront plus applicables.

49. En ce qui concerne les caractéristiques des cotisations, le paragraphe 1 indique plusieurs critères. Il précise bien que la disposition suggérée s'applique seulement aux cotisations versées par une personne physique ou pour son compte à un régime de retraite établi dans le pays d'origine et reconnu par celui-ci aux fins d'imposition. L'expression « reconnu aux fins d'imposition » est plus amplement définie à l'alinéa 2 b) de la disposition suggérée ; cette expression n'a aucun lien avec la définition de l'expression « fonds de pension reconnu » à l'alinéa [(g)] du paragraphe 1 de l'article 3 et s'applique donc indépendamment du fait que le régime de retraite constitue ou non un « fonds de pension reconnu ». L'expression « versées par ... ou pour son compte » désigne les cotisations qui sont versées directement par la personne, ainsi que celles qui sont versées pour son compte par un employeur ou un tiers (conjoint, par exemple). Bien qu'en vertu du paragraphe 4 de l'article 24 les cotisations de l'employeur à un fonds de retraite résident de l'autre État contractant (que ce soit ou non parce qu'il constitue un « fonds de pension reconnu ») sont déductibles dans les mêmes conditions que les cotisations à un fonds de retraite résident, cette disposition n'est peut-être pas suffisante pour assurer un traitement similaire des cotisations de l'employeur



aux fonds de retraite nationaux et étrangers. Tel sera le cas, par exemple, si les cotisations de l'employeur au fonds étranger sont traitées comme une prestation imposable dans les mains du salarié ou si la déduction des cotisations de l'employeur dépend non pas de la résidence du fonds de retraite, mais d'autres conditions ayant pour effet d'exclure d'une manière générale les fonds de retraite étrangers (enregistrement auprès des autorités fiscales ou présence de bureaux, par exemple). Pour ces raisons, les cotisations de l'employeur sont couvertes par la disposition suggérée, même si le paragraphe 4 de l'article 24 assure déjà une exonération similaire dans certains cas.

50. Le deuxième critère appliqué aux caractéristiques des cotisations est que celles-ci doivent être versées à un régime de retraite du pays d'origine qui soit reconnu par l'autorité compétente du pays d'accueil comme correspondant, de façon générale, à régime reconnu comme tel aux fins de l'imposition par le pays d'accueil. Ceci présuppose que seules les cotisations à des systèmes reconnus donnent droit à un allègement dans les pays membres. Cette limitation n'assure évidemment pas un traitement fiscal équivalent des cotisations versées lorsqu'une personne travaillait à l'étranger et de celles qui ont été versées lorsqu'elle travaillait dans le pays d'origine. Si les règles appliquées pour la reconnaissance des régimes de retraite sont plus strictes dans le pays d'accueil que dans le pays d'origine, la personne peut se trouver dans une situation où le traitement fiscal des cotisations versées au régime de retraite de son pays d'origine est moins favorable lorsqu'elle travaille dans le pays d'accueil que lorsqu'elle travaille dans son pays d'origine.

51. Cependant, il ne serait pas conforme à l'objectif déclaré (assurer, autant que possible, un traitement fiscal équivalent des cotisations aux régimes étrangers) d'accorder l'allègement au titre de cotisations versées à des régimes qui ne correspondent pas — au moins en gros — aux régimes reconnus nationalement. Cela signifierait que le montant de l'allègement dans le pays d'accueil dépendrait de la législation en vigueur dans le pays d'origine. En outre, il pourrait être difficile de justifier un traitement fiscal différent des personnes qui se côtoient dans leur travail selon que leur régime de retraite est situé dans leur pays d'origine ou à l'étranger (et, s'il se trouve à l'étranger, selon qu'il s'agit de tel pays plutôt que de tel autre). En limitant la disposition suggérée à des régimes correspondants à ceux du pays d'accueil, on évite ces difficultés.

52. La disposition suggérée précise qu'il appartient à l'autorité compétente du pays d'accueil de déterminer si le régime du pays d'origine

correspond de façon générale aux régimes reconnus dans le pays d'accueil. Il est admis que, dans les négociations bilatérales, des États puissent indiquer expressément à quels régimes existants la disposition s'appliquera ou décider de l'interprétation que fera l'autorité compétente du terme « correspondant de façon générale » (interprétation large ou étroite, critères à respecter, par exemple).

53. Les cotisations visées par la disposition se limitent aux sommes versées à des régimes auxquels les personnes participaient avant d'exercer des activités dans le pays d'accueil. Ceci signifie que les cotisations à de nouveaux régimes de retraite auxquels les personnes s'affilient durant leur séjour dans le pays d'accueil sont exclues du champ d'application de la disposition suggérée.

54. Il est cependant admis que des règles spéciales puissent être nécessaires pour couvrir les substitutions de régimes de retraite. Ainsi, dans certains pays membres, en cas de prise de contrôle d'une société par une autre, il est usuel que le régime de retraite existant disparaisse pour être remplacé par un nouveau régime institué par le nouvel employeur. Dans les négociations bilatérales, les États souhaiteront donc peut-être compléter la disposition suggérée afin qu'elle s'applique à ces régimes de remplacement ; à cette fin il est possible d'ajouter l'alinéa suivant au paragraphe 2 de la disposition suggérée :

- c) un régime de retraite qui est substitué à un autre régime accepté par l'autorité compétente d'un État contractant en vertu de l'alinéa *b*) du paragraphe 1, mais qui est analogue à ce régime, est considéré comme étant le régime de retraite qui a été ainsi accepté.

55. Le paragraphe 1 définit également le type d'allègement que le pays d'accueil doit accorder si la personne et les cotisations tombent sous le coup de la disposition. En bref, les cotisations doivent être traitées aux fins de l'imposition d'une manière qui correspond à la manière dont elles seraient traitées s'il s'agissait des cotisations versées à un régime du pays d'accueil. Ainsi, les cotisations pourront faire l'objet des mêmes allègements (être déductibles, par exemple), pour la personne et son employeur (si la personne est salariée et que les cotisations sont versées par son employeur), que si ces cotisations avaient été versées à un régime du pays d'accueil. De même, le même traitement doit être accordé en ce qui concerne l'imposition d'un salarié sur la prestation liée à l'emploi constituée par la cotisation d'un employeur à un régime étranger ou à un régime local (voir le paragraphe 58 ci-dessous [*des commentaires sur l'article 18 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]).

56. Évidemment, cette mesure d'allègement n'assure pas nécessairement un traitement fiscal équivalent des cotisations versées lorsqu'une personne travaille à l'étranger et de celles qui sont versées lorsqu'elle travaille dans son pays d'origine. Des considérations similaires à celles examinées aux paragraphes 50 et 51 ci-dessus [*des commentaires sur l'article 18 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] s'appliquent ici. La mesure assure toutefois un traitement équivalent des collègues de travail. L'exemple suivant illustre cette situation. Par hypothèse, le pays d'origine accorde un allègement fiscal pour les cotisations à des régimes de retraite sous réserve d'un maximum égal à 18 pour cent du revenu. Le maximum applicable dans le pays d'accueil correspond à 20 pour cent du revenu. La disposition suggérée au paragraphe 37 oblige le pays d'accueil à accorder un allègement jusqu'à concurrence du maximum de 20 pour cent prévu par sa législation nationale. Les pays préférant adopter la limite applicable dans le pays d'origine devront modifier le texte de la disposition suggérée pour ce faire.

57. Le montant exact et la façon d'accorder l'allègement dépendent du traitement fiscal national des cotisations de retraite appliqué par le pays d'accueil. Ceci permet de résoudre un certain nombre de questions comme, par exemple, la question de savoir si les cotisations ouvrent droit à un allègement dans leur totalité ou en partie seulement ou encore si l'allègement doit prendre la forme d'une déduction dans le calcul du revenu imposable (et dans l'affirmative, de quel revenu — dans le cas d'une personne physique, uniquement le revenu tiré de l'emploi ou d'une entreprise [*ou d'activités indépendantes*], ou la totalité du revenu) ou d'un crédit d'impôt.

58. Dans le cas d'une personne qui participe à un régime de retraite professionnel, l'affectation à l'étranger ne signifie pas seulement, pour ce salarié, qu'il perd ses droits à un allègement fiscal au titre des cotisations qu'il verse à un régime de retraite dans son pays d'origine. Elle peut signifier également que les cotisations versées à un régime de retraite par l'employeur sont considérées comme un revenu du salarié aux fins de l'imposition. Dans certains pays membres, les salariés (travaillant dans leur pays d'origine) sont imposés sur les cotisations versées par leur employeur à des régimes nationaux alors que dans d'autres pays ces cotisations sont exonérées. Étant donné qu'elle s'applique aussi bien aux cotisations du salarié qu'à celles de l'employeur, la disposition suggérée assure que, dans le cadre des obligations fiscales de l'employé, les cotisations de l'employeur sont traitées de la même façon que des cotisations à des régimes nationaux.

59. L'alinéa 2 a) précise ce qu'est un régime de retraite aux fins de l'application du paragraphe 1, à savoir un arrangement auquel l'intéressé participe pour s'assurer des prestations au moment de sa retraite. Ces prestations doivent être liées à l'exercice de ses activités dans le pays d'accueil. Le régime de retraite doit remplir toutes les conditions ci-dessus pour que la disposition suggérée s'applique.

60. L'alinéa 2 a) fait référence à la participation de la personne physique au régime de retraite afin de s'assurer des prestations de retraite. Cette définition vise à assurer que la part des cotisations versées pour s'assurer des prestations autres qu'une pension à l'âge de la retraite, tel un versement forfaitaire à la retraite, ouvre droit également à un allègement en application de la disposition.

61. Un régime de retraite est défini au départ comme « un arrangement ». C'est un terme très large utilisé pour englober les diverses formes que peuvent prendre les régimes de retraite (qu'il s'agisse de régimes de retraite de sécurité sociale, de régimes professionnels ou de régimes individuels) dans différents pays membres.

62. Bien que l'alinéa 2 a) précise que la personne qui participe au régime est celle qui exerce les activités visées au paragraphe 1, il n'est question nulle part de l'identité du bénéficiaire des prestations de retraite assurées par la participation à ce régime. L'objectif est de garantir que toute part de cotisation destinée à produire une pension pour d'autres bénéficiaires (par exemple les conjoints survivants, les partenaires ou les enfants) puisse ouvrir droit à un allègement en application de la disposition.

63. La définition du régime de retraite ne fait pas de distinction entre les retraites servies par des régimes professionnels gérés par l'État ou par des régimes similaires dont la gestion est privée. Les deux types sont couverts par la disposition. Les régimes de sécurité sociale sont donc visés par la disposition dès lors que les cotisations à ces régimes peuvent être considérées comme étant en liaison avec les activités exercées dans le pays d'accueil par une personne physique, que ce soit en qualité de salarié ou à titre indépendant.

64. L'alinéa 2 b) définit plus précisément l'expression « reconnu aux fins de l'imposition ». Le but de la disposition étant d'assurer, autant que possible, que le régime fiscal appliqué aux cotisations ne soit ni plus ni moins favorable que celui qui serait appliqué si la personne était résidente de son pays d'origine, il est juste de limiter le champ d'application de la disposition aux cotisations qui auraient ouvert droit à un allègement fiscal si la personne était restée dans son pays

d'origine. La disposition cherche à atteindre cet objectif en limitant son champ d'application aux cotisations versées à un régime dans la mesure où ces cotisations seraient admissibles à un allègement fiscal dans ce pays. Comme il a déjà été expliqué au paragraphe 49 ci-dessus [*des commentaires sur l'article 18 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], la question de savoir si un régime de retraite est reconnu aux fins de l'imposition n'a aucun lien avec la question de savoir si ce régime de retraite constitue ou non un « fonds de pension reconnu » au sens de la définition de cette expression à l'alinéa [(g)] du paragraphe 1 de l'article 3.

65. Cette méthode qui vise à parvenir à un traitement équivalent suppose bien sûr que dans tous les pays membres seules les cotisations versées à des régimes de retraite reconnus ouvrent droit à l'allègement. Mais le régime fiscal des cotisations de retraite appliqué par certains pays peut démentir cette hypothèse. Il est admis que, dans les négociations bilatérales, les pays peuvent souhaiter décrire les systèmes de retraite ouvrant droit à une exonération dans des termes correspondant au droit interne des États contractants. Ils peuvent aussi souhaiter définir d'autres expressions utilisées dans la disposition, telles que « exerce des activités ».

### ***Obstacles fiscaux au transfert de droits à pension***

66. Une autre question, également relative aux mouvements internationaux de salariés, est celle des conséquences fiscales pouvant découler du transfert des droits à pension d'un régime de retraite établi dans un État contractant vers un autre régime établi dans l'autre État contractant. Lorsqu'une personne change d'employeur, il est fréquent que les droits à pension que cette personne a accumulés dans le régime de retraite couvrant son premier emploi soient transférés vers un nouveau régime couvrant son second emploi. Des accords similaires peuvent exister pour le transfert vers ou en provenance d'un régime de retraite individuel.

67. Ce type de transfert donne droit habituellement à un paiement représentant la valeur actuarielle, au moment du transfert, des droits à pension de la personne ou bien représentant la valeur des cotisations et gains qui ont été accumulés dans le régime par la personne en question. Ces paiements peuvent être effectués directement par le premier régime vers le second ; ils peuvent également être effectués en demandant à la personne de cotiser auprès de son nouveau régime pour un montant égal à la totalité ou à une partie de la somme reçue au moment du retrait du régime précédent. Dans les deux cas, il est

fréquent que les systèmes fiscaux permettent ce transfert en franchise d'impôt, lorsqu'ils ont lieu à l'intérieur d'un même pays.

68. Des problèmes peuvent surgir, toutefois, lorsque les transferts sont effectués en provenance d'un régime de retraite établi dans un État contractant vers un régime établi dans un autre État. Dans un tel cas, l'État contractant où la personne réside peut considérer que le paiement résultant du transfert constitue un revenu imposable. Un problème de même nature se pose lorsque le paiement est effectué par un régime établi dans un État auquel la convention fiscale applicable donne un droit d'imposer à la source les paiements de retraite effectués à partir de son territoire, dans la mesure où cet État peut vouloir appliquer son droit d'imposer sur tout revenu généré par le régime de retraite. Les États contractants qui veulent résoudre cette question sont libres d'inclure une disposition telle que celle-ci :

Lorsque des droits à pension ou des sommes ont été accumulées dans un régime de retraite établi et reconnu aux fins de l'imposition dans un État contractant au bénéfice d'une personne physique qui est un résident de l'autre État contractant, tout transfert de ces droits ou sommes vers un régime de retraite établi et reconnu aux fins de l'imposition dans cet autre État doit, dans chacun des États, être traité aux fins de l'imposition de la même façon et sous réserve des mêmes conditions et restrictions que s'il avait été effectué à partir d'un régime de retraite établi et reconnu aux fins d'imposition dans cet État vers un autre régime de retraite établi et reconnu aux fins d'imposition dans ce même État.

La disposition ci-dessus pourrait être modifiée pour s'appliquer aussi aux transferts en direction ou en provenance de fonds de pension établis et reconnus dans des États tiers (cela pourrait cependant poser des problèmes similaires à ceux qui sont décrits au préambule du paragraphe 38 ci-dessus [*des commentaires sur l'article 18 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]).

### ***Exonération des revenus d'un fonds de pension***

69. Lorsqu'en application de leur législation interne, deux États suivent la même approche consistant en une exonération générale d'impôt pour les revenus des fonds de pension établis sur leur territoire, ces États, afin d'obtenir une plus grande neutralité à l'égard de la localisation du capital, peuvent vouloir étendre cette exonération aux revenus d'investissements qu'un fonds de pension établi dans un État

tire de l'autre État. Afin d'obtenir ce résultat, les États incluent parfois dans leurs conventions une clause rédigée sur le modèle suivant :

Nonobstant les autres dispositions de cette Convention, les revenus provenant d'un État contractant reçus par un résident de l'autre État contractant qui a été constitué et est géré exclusivement afin d'administrer ou fournir des prestations de pension et qui a été accepté par les autorités compétentes du premier État comme correspondant généralement à un régime de retraite reconnu comme tel aux fins d'imposition dans cet État, doivent être exonérés d'impôt dans cet État.

Comme il est expliqué aux paragraphes 10.7 et 10.8 des Commentaires sur l'article 3 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 15 des Commentaires sur l'article 3 du présent Modèle*], les États peuvent préférer modifier cette disposition de façon à faire simplement référence aux revenus d'un « fonds de pension reconnu ».

## Article 19

## FONCTIONS PUBLIQUES

1. En 2011, le Comité d'experts a apporté des changements à l'article 19. Tout d'abord, les mots « autres qu'une pension » ont été supprimés du paragraphe 1. Ensuite, les mots « Nonobstant les dispositions du paragraphe 1 » ont été ajoutés au paragraphe 2. Enfin, aux paragraphes 2 et 3, le terme « pension » a été remplacé par l'expression « pensions et autres rémunérations similaires ». De ce fait, l'article 19 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend l'article 19 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

2. L'article 19 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies comprenant désormais toutes les dispositions de l'article 19 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 19 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable à l'article 19 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

1. Cet article s'applique aux traitements, salaires et autres rémunérations similaires et aux pensions afférents à des fonctions publiques. Des dispositions similaires d'anciennes conventions bilatérales avaient pour but de se conformer aux règles de la courtoisie internationale et du respect mutuel entre souverainetés. Leur champ d'application était donc assez limité. Cependant, l'extension du secteur public dans de nombreux pays, ayant largement étendu les activités de l'État à l'étranger, a donné une importance et une portée accrues à l'article 19. D'après le texte original du paragraphe 1 de l'article 19 dans le Projet de Convention de 1963 [*de l'OCDE*], l'État qui paie la rémunération avait le droit d'imposer les versements effectués au titre des services rendus à cet État ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. L'expression « sont imposables » était utilisée, et ceci n'impliquait pas que ce droit d'imposition fût exclusif.

2. [...] [*L*]es alinéas *a*) des paragraphes 1 et 2 sont tous deux fondés sur le principe d'un droit exclusif d'imposition de ces rémunérations



par l'État qui les paie. Les pays qui, de manière générale, appliquent dans leurs conventions la méthode de l'imputation pour l'élimination de la double imposition sont ainsi tenus, par exception à cette méthode, d'exempter d'impôt les paiements, au profit de leurs résidents, qui relèvent des paragraphes 1 et 2. Si, pour éliminer la double imposition, les États contractants appliquent tous deux la méthode de l'exemption, ils peuvent continuer à utiliser l'expression « sont imposables » au lieu de « ne sont imposables que ». Pour ces pays, les deux expressions auront naturellement les mêmes effets. Il va sans dire que l'expression « ne sont imposables que » n'interdit pas à un État contractant de tenir compte du revenu exempté selon l'alinéa *a*) des paragraphes 1 et 2 pour la détermination du taux d'imposition à appliquer aux revenus que leurs résidents tirent d'autres sources. Le principe selon lequel un droit exclusif d'imposition est accordé à l'État qui paie les rémunérations figure dans un si grand nombre de conventions en vigueur [...] que l'on peut dire qu'il est déjà internationalement accepté. Il est aussi conforme à la notion de courtoisie internationale qui inspire l'article, ainsi qu'aux dispositions des Conventions de Vienne sur les relations diplomatiques et consulaires. Toutefois, il faut noter que l'article ne vise nullement à restreindre l'application des règles découlant du droit international dans le cas des missions diplomatiques et postes consulaires (voir l'article 28) mais traite des cas non couverts par ces règles.

2.1 En 1994, un nouvel amendement a été apporté au paragraphe 1 en remplaçant le terme « rémunération » par l'expression « traitements, salaires et autres rémunérations similaires ». Il s'agissait par cet amendement de clarifier le champ d'application de l'article, qui ne s'applique qu'aux employés de l'État et aux personnes bénéficiant de pensions au titre d'un emploi public antérieur, et non aux personnes fournissant des services indépendants ou bénéficiant de pensions au titre de tels services.

2.2 Les pays membres ont généralement compris l'expression « salaires, traitements et autres rémunérations similaires ... payés » comme incluant les avantages en nature reçus au titre de services rendus à un État ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales (par exemple, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance-maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs).

3. Les dispositions de l'article s'appliquent aux paiements faits non seulement par un État mais aussi par ses subdivisions politiques et ses collectivités locales (États fédérés, régions, provinces, cantons,

districts, départements, arrondissements, *Kreise*, communes ou groupements de communes, etc.).

4. Le principe suivant lequel l'État qui verse la rémunération dispose d'un droit d'imposition exclusif comporte une exception qui résulte de l'alinéa *b*) du paragraphe 1. En effet, aux termes des Conventions de Vienne précitées, l'État hôte est autorisé à imposer les rémunérations versées à certaines catégories de personnel des missions diplomatiques et postes consulaires étrangers qui sont des résidents permanents de cet État ou en possèdent la nationalité. Étant donné que les pensions payées à des fonctionnaires en retraite seront soumises au même régime fiscal que les traitements ou salaires payés à ces salariés lorsqu'ils étaient en activité, le paragraphe 2 qui concerne les pensions comporte à l'alinéa *b*) une exception analogue à celle de l'alinéa *b*) du paragraphe 1. Les conditions prévues au sous-alinéa *b*)(ii) du paragraphe 1 n'étant pas applicables à un retraité, la seule condition exigée pour que l'État hôte soit habilité à imposer une pension est que le retraité soit un résident de cet État et en possède la nationalité.

5. L'article 19 du Projet de Convention de 1963 [*de l'OCDE*] prévoyait que les services rendus à l'État, ou à une subdivision politique ou une collectivité locale, devaient l'être « dans l'exercice de fonctions de caractère public ». Il a été décidé de supprimer cette expression dans le Modèle de Convention de 1977 [*de l'OCDE*], mais il a paru à certains pays membres de l'OCDE que cela entraînerait un élargissement du champ d'application de l'article. Les États contractants qui sont de cet avis et qui estiment cet élargissement inopportun peuvent continuer à utiliser dans leurs conventions bilatérales, en la précisant de préférence, l'expression « dans l'exercice de fonctions de caractère public ».

5.1 Bien que le mot « pension », au sens habituel de ce terme, ne couvre que des versements périodiques, l'expression « autres rémunérations similaires », qui a été ajoutée en 2005 au paragraphe 2 de l'article [19 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE], est suffisamment large pour couvrir les versements non périodiques. Par exemple, un versement forfaitaire en lieu et place de versements périodiques de pension au profit d'un ancien salarié de l'État après la cessation de son emploi peut relever du paragraphe 2 de l'article. La question de savoir si un versement forfaitaire effectué en pareilles circonstances doit être considéré comme une autre rémunération similaire à une pension couverte par le paragraphe 2 ou comme la rémunération finale d'un travail accompli relevant du paragraphe 1 est une question de

faits qui peut être résolue à la lumière des considérations présentées au paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 18 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 4 des commentaires sur l'article 18 du présent Modèle*].

5.2 Il convient de noter que l'expression « par prélèvement sur des fonds qu'ils » de l'alinéa a) du paragraphe 2 couvre la situation dans laquelle la pension n'est pas versée directement par l'État, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, mais par prélèvement sur des fonds constitués par un tel organisme public. En outre, le capital initial du fonds ne doit pas nécessairement être apporté par l'État, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. La formule couvrirait les paiements provenant d'un fonds sous administration privée créé pour le compte de l'organisme public.

5.3 Une question se pose lorsque les pensions sont versées au titre d'une combinaison de services privés et publics. Cette question est fréquemment soulevée lorsqu'une personne a été employée à la fois dans le secteur privé et le secteur public et perçoit une pension au titre de ces deux périodes d'emploi. Cette situation peut se présenter soit parce que la personne a participé au même régime tout au long de son activité, soit parce que les droits à pension de cette personne étaient transférables. Une tendance à une augmentation de la mobilité entre les secteurs privé et public est de nature à accroître l'importance de cette question.

5.4 Lorsqu'un fonctionnaire ayant rendu des services à l'État a transféré ses droits à pension d'un régime public à un régime privé, les versements au titre de sa pension ne devraient être imposés que par application de l'article 18, ces versements ne répondant pas au critère technique de l'alinéa 2 a).

5.5 Lorsque le transfert s'effectue en sens inverse et que les droits à pension ont été transférés d'un régime privé vers un régime public, certains États imposent la totalité des paiements de retraite par application de l'article 19. En revanche, d'autres États répartissent les paiements de pension en fonction de la source respective des droits à pension de sorte qu'une partie desdits paiements est imposée par application de l'article 18 et l'autre par application de l'article 19. Ce faisant, certains États considèrent que si l'une des sources a de loin apporté la majeure partie de la pension, cette dernière devrait dès lors être traitée comme si elle avait été exclusivement versée par prélèvement sur cette source. Cela étant, il est admis que la répartition des paiements soulève des difficultés administratives considérables.

5.6 Les États contractants peuvent être préoccupés par la perte de recettes ou la possibilité d'une double exonération s'il était possible de modifier le traitement des pensions en transférant les fonds entre les régimes public et privé. La répartition des paiements peut parer à ces effets ; toutefois, pour que la répartition des paiements puisse être appliquée aux droits à pension qui sont transférés d'un régime public vers un régime privé, les États contractants peuvent, dans le cadre de négociations bilatérales, envisager d'élargir le champ d'application de l'alinéa 2 a) de façon à couvrir la part d'une éventuelle pension ou autre rémunération similaire versée au titre de services rendus à un État, à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. Une telle disposition pourrait être rédigée comme suit :

2. a) Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, la partie des pensions et autres rémunérations similaires qui est versée au titre de services rendus à un État contractant, ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, n'est imposable que dans cet État.

Une autre solution pour répondre à ces préoccupations peut consister pour les États contractants à soumettre toutes les pensions à un traitement similaire.

6. Les paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables si les services sont rendus dans le cadre d'une activité d'entreprise exercée par l'État, ou par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui paie les traitements, salaires, pensions ou autres rémunérations similaires. Dans ces cas, ce sont les règles ordinaires qui s'appliquent : article 15 pour les salaires et traitements, article 16 pour les tantièmes et autres rétributions similaires, article 17 pour les artistes et les sportifs, et article 18 pour les pensions. Les États contractants qui, pour des raisons spécifiques, souhaitent ne pas inclure le paragraphe 3 dans leurs conventions bilatérales ont cette faculté, ce qui étend le champ d'application des paragraphes 1 et 2 aux services rendus dans le cadre d'une activité d'entreprise. Étant donné les fonctions spécifiques exercées par certains organismes publics, tels que les chemins de fer de l'État, les services postaux, les théâtres nationaux, etc., les États contractants qui souhaitent maintenir le paragraphe 3 peuvent, dans leurs conventions bilatérales, décider que les traitements, salaires, pensions et autres rémunérations similaires payés par ces organismes relèvent des dispositions des paragraphes 1 et 2 même si lesdits organismes peuvent être considérés comme exerçant des activités d'entreprise.

3. Sont soumises à l'article 19 toutes les pensions payées au titre de services fournis à un État contractant ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, même si elles sont payées au titre du régime de sécurité sociale de l'un des États. Dans la plupart des cas, ces pensions seraient traitées de la même façon, qu'elles soient soumises à l'article 18 ou à l'article 19. Mais le traitement est différent dans les cas visés à l'alinéa (b) du paragraphe 2 de l'article 19, lorsque le pensionné est un résident de l'autre État et en a la nationalité. En vertu de l'article 19, les pensions de fonction publique perçues par ces personnes ne sont imposables que dans le pays de résidence. Si elles étaient imposables en vertu de l'article 18, elles ne le seraient que dans le pays de la source. L'objet de ce paragraphe est de préciser qu'une pension de fonction publique payée par un pays, même au titre de la sécurité sociale, à un résident de l'autre pays qui en a la nationalité n'est imposable que dans ce dernier pays. Certains pays préfèrent étendre la portée de l'article 18 de manière à couvrir aussi les pensions d'État, de sorte que les pensions privées et les pensions d'État relèvent du même traitement. Quand on choisit pareille solution, le paragraphe 2 de l'article 19 n'est pas nécessaire et devrait être supprimé.

4. On a proposé de traiter dans les commentaires la question du traitement fiscal de la situation où une administration publique défraie de ses dépenses un artiste résident d'un État contractant et exerçant ses activités dans un autre État contractant. Mais on a jugé que les États contractants peuvent, s'ils le souhaitent, soumettre la question à des négociations bilatérales. Le sujet est mentionné dans les commentaires sur l'article 17.

## Article 20

## ÉTUDIANTS

1. L'article 20 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, dans son libellé actuel, reprend l'article 20 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE avec l'adjonction du mot « apprenti ». Tel qu'expliqué ci-dessous, le paragraphe 2 de la version 1980 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui traitait des bourses et rémunérations d'un emploi salarié non couvertes par le paragraphe 1, a été supprimé en 1999.

2. L'article 20 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprenant intégralement les dispositions de l'article 20 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 20 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable à l'article 20 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

1. La règle énoncée dans cet article concerne certains versements reçus par les étudiants ou les stagiaires [*ou apprentis*] pour couvrir leurs frais d'entretien, d'études ou de formation. Toutes les sommes de cette nature provenant de sources situées en dehors de l'État où l'étudiant ou le stagiaire [*ou apprenti*] intéressé est présent seront exonérées d'impôt dans cet État.

2. Lors de l'adoption [*de la version 1977*] du Modèle de Convention [*fiscale de l'OCDE*], il a été décidé d'ajouter le mot « immédiatement » afin de préciser que l'article ne s'applique pas à une personne qui, à un moment donné, a été un résident d'un État contractant, mais qui a ensuite transféré sa résidence dans un État tiers avant de se rendre dans l'autre État contractant.

3. L'article ne porte que sur les paiements reçus en vue de l'entretien, des études ou de la formation du bénéficiaire. Il ne s'applique donc pas à un paiement ou à une partie de paiement qui constitue une rémunération de services rendus par le bénéficiaire et qui est couvert

par l'article 15 (ou par l'article 7 [ou 14] dans le cas de services indépendants). Cependant, lorsque la formation du bénéficiaire comporte une expérience professionnelle, il est nécessaire d'opérer une distinction entre la rémunération de services et un paiement pour l'entretien, les études ou la formation du bénéficiaire. Le fait que le montant versé soit similaire à celui qui est versé à des personnes fournissant des services similaires et qui ne sont ni étudiants ni stagiaires [*ni apprentis*] indique en général que ce paiement constitue la rémunération de services. Par ailleurs, les paiements pour l'entretien, les études ou la formation ne doivent pas excéder le montant normal de dépenses qui sont susceptibles d'être encourues pour assurer l'entretien, les études ou la formation du bénéficiaire.

4. L'article s'applique uniquement aux paiements provenant de sources situées en dehors de l'État où l'étudiant ou le stagiaire est présent uniquement à des fins d'études ou de formation. Les paiements provenant de sources situées à l'intérieur de cet État sont couverts par d'autres articles de la Convention : si par exemple, au cours de sa présence dans le premier État, l'étudiant ou le stagiaire [*ou apprenti*] reste résident de l'autre État conformément à l'article 4, les paiements, tels que des bourses, qui ne sont pas couverts par d'autres dispositions de la Convention (comme l'article 15) [*sont imposables dans les deux États conformément aux paragraphes 1 et 3 de l'article 21*]. Aux fins de cet article, les paiements qui sont effectués par un résident d'un État contractant ou pour son compte ou dont la charge est supportée par un établissement stable qu'une personne possède dans cet État ne sont pas considérés comme provenant de sources situées en dehors de cet État.

3. L'article 20 de la version 1980 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies comprenait un paragraphe 2 libellé comme suit :

2. En ce qui concerne les bourses et les rémunérations d'un emploi salarié auxquelles ne s'applique pas le paragraphe 1, un étudiant ou un stagiaire au sens du paragraphe 1 aura en outre, pendant la durée de ces études ou de cette formation, le droit de bénéficier des mêmes exonérations, dégrèvements ou réductions d'impôts que les résidents de l'État dans lequel il séjourne.

4. La question de la suppression éventuelle du paragraphe 2 de l'article 20 a retenu pendant un certain temps l'attention de l'ancien Groupe d'experts. Il n'est pas inutile à ce propos de reproduire ci-dessous les paragraphes 25 à 29 du rapport de l'ancien Groupe

spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale sur les travaux de sa septième réunion, tenue en décembre 1995 (ST/ESA/250) :

25. À sa réunion de juillet 1995, le Comité directeur a recommandé au Groupe d'envisager de supprimer du Modèle de convention le paragraphe 2 de l'article 20 aux termes duquel l'étudiant séjournant dans un État étranger devrait être admis à bénéficier des mêmes exonérations, dégrèvements ou réductions d'impôt que les résidents dudit État pour ce qui est des revenus qui n'auraient pas été exonérés de l'impôt dans cet État en vertu du paragraphe 1.

26. Un participant a plaidé en faveur du maintien de cette disposition parce qu'elle permet aux étudiants séjournant dans un État étranger d'y être imposés de la même manière que les étudiants ayant qualité de résidents. Toutefois, pour un autre participant, les deux cas ne sauraient être assimilés parce que l'étudiant résident est imposable sur la totalité de ses revenus alors que l'étudiant étranger ne l'est que sur les revenus provenant de sources situées dans l'État d'accueil.

27. Un partisan de la suppression de cette disposition a fait observer qu'aux termes de la seconde phrase du paragraphe 4 de l'article 24, un État n'était pas tenu d'accorder aux résidents d'un autre État les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt « en fonction de la situation ou des charges de famille » qu'il accorde à ses propres résidents ; le paragraphe 2 de l'article 20 contredisait, d'après lui, cette disposition de l'article 24.

28. Un participant a noté que les conventions pourraient comporter, à titre d'alternative à l'alinéa c) du paragraphe 1 de l'article 14, une disposition aux termes de laquelle l'État hôte exonérerait la rémunération de l'étudiant pendant la durée normale des études, jusqu'à concurrence d'un certain montant annuel, à condition que cette rémunération ne bénéficie pas également d'une exonération dans l'autre État. [L'alinéa c) du paragraphe 1 de l'article 14 a été supprimé en 1999].

29. À la suite d'un échange de vues, il a été convenu qu'une majorité du Groupe était en faveur de la suppression du paragraphe 2 de l'article 20 sans qu'il y ait consensus sur ce point.



5. L'ancien Groupe d'experts est revenu sur la question à sa neuvième réunion en mai 1999, et est alors convenu de supprimer le paragraphe 2 de l'article 20.

6. Bien que, tel que libellé, le paragraphe 2 ait mentionné les bourses et subventions dont la source est dans le pays de séjour ainsi que les rémunérations d'un emploi salarié dans ce même pays, les commentaires sur ce paragraphe ne laissaient pas de doute sur le fait que c'était essentiellement les rémunérations d'emploi salarié qui étaient visées. Le libellé visait à mettre exactement sur le même plan les étudiants, etc., séjournant dans le pays et ceux qui étaient, au sens fiscal, résidents du pays où ils poursuivaient leurs études sans accorder aux étudiants séjournant dans le pays un traitement plus favorable qu'à ceux qui en étaient résidents au sens fiscal.

7. L'application pratique du paragraphe 2 a permis de constater que, dans son libellé de l'époque, il pouvait entraîner des problèmes épineux dans l'administration. Si par exemple l'étudiant séjournant dans le pays y était imposable uniquement au titre des revenus y ayant leur source, et non pas au titre de son revenu mondial, devait-il bénéficier de l'intégralité des déductions auxquelles a droit un résident, lequel est, lui, imposé sur la totalité de son revenu mondial ? De même, un(e) étudiant(e) marié(e) dont le conjoint ne séjournait pas avec lui (elle) dans le pays d'accueil pouvait-il (elle) prétendre aux déductions auxquelles ont droit les personnes mariées ? Une lecture stricte du paragraphe 2 dans la rédaction de l'époque ne permettait pas de régler ces problèmes.

8. Une question particulière soulevée par l'inclusion du paragraphe 2 était le statut de résidence fiscale d'un étudiant ou stagiaire séjournant dans un pays en vertu des règles habituelles de l'article 4 concernant la résidence. Un étudiant qui poursuivait des études à plein temps pouvait devenir résident fiscal de l'État d'accueil, et à ce titre être imposable à raison de son revenu mondial en ayant droit à toutes les déductions et exemptions personnelles sans qu'il y ait besoin d'une disposition particulière à l'article 20.

9. En outre, les commentaires sur le paragraphe 2 de la version 1980 démontraient que les pays disposaient de plusieurs autres façons de procéder s'ils voulaient étendre la portée de l'article 20 dans leurs négociations afin de couvrir des problèmes particuliers susceptibles

de se poser dans des situations bilatérales spéciales. Les exemples suivants étaient donnés dans les commentaires sur l'article 20 de la version 1980 sans qu'aucun libellé particulier n'y soit suggéré dans le but de traduire la solution proposée :

[...] certains pays voudront peut-être, dans des négociations bilatérales, développer l'article en y ajoutant un paragraphe autorisant une nouvelle exonération (allant au-delà de celle généralement applicable en tant qu'exonération personnelle ou déduction analogue en vertu du droit interne de l'État contractant) du revenu au titre d'un emploi salarié dans certaines conditions. [...]

D'autres pays souhaiteront peut-être étendre l'exonération aux rémunérations reçues pour des services fournis dans le pays de séjour de l'étudiant ou du stagiaire d'entreprise, mais limiteront cette extension à un certain montant. En fixant ce montant, les pays pourront tenir compte du fait que les étudiants ou stagiaires d'entreprise risquent d'encourir un surcroît de frais en raison de leur séjour dans un pays étranger. [...]

[...]

Peut-être aussi conviendrait-il, en étendant l'exonération, de fixer un délai à cette exonération dans le cas des stagiaires d'entreprise, et peut-être aussi dans celui des étudiants, en accordant probablement un délai plus long à ces derniers.

10. Les difficultés pratiques d'application du paragraphe 2, conjuguées à divers autres problèmes concernant les étudiants et stagiaires d'entreprise qui peuvent être à régler lors de négociations bilatérales, ont porté l'ancien Groupe d'experts à décider qu'il était préférable d'omettre le paragraphe 2 de la convention plutôt que de tenter de reformuler entièrement le libellé de ce paragraphe. Les pays souhaitant élargir la portée de l'article 20 aux revenus provenant du pays d'accueil pourront s'efforcer de rédiger une disposition adaptée le plus possible aux circonstances particulières de leur situation.

### ***Article concernant les enseignants***

11. Au cours des débats ayant eu lieu lors de la septième réunion de l'ancien Groupe d'experts, plusieurs membres ont préconisé d'inclure dans la convention un article consacré aux enseignants invités.

Dans l'état actuel des choses, le Modèle de convention prévoit que ces enseignants relèvent de l'article 14 si leurs activités sont de type indépendant, de l'article 15 si leurs services sont exercés à titre dépendant, ou de l'article 19 si leur rémunération est payée par un État contractant. Il existe nombre de traités comprenant un article ou un paragraphe supplémentaire concernant expressément les enseignants, et parfois les chercheurs, qui, en général, prévoit que ceux-ci sont exemptés de l'impôt dans le pays de la source si leur séjour ne dépasse pas une durée spécifiée. On a fait observer que, souvent, les articles 14 et 15 n'avaient pas pour effet d'exempter d'impôt à la source la rémunération d'un enseignant en visite du fait qu'ils permettaient souvent d'imposer à la source les prestataires de services présents dans le pays hôte plus de 183 jours, durée souvent inférieure à celle d'une mission d'enseignement.

12. Les participants ont exprimé des vues divergentes quant à la nécessité d'inclure dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies un article consacré exclusivement aux enseignants invités. Pour l'essentiel toutefois, ils étaient tous d'accord qu'un tel article, si on l'incluait, ne devrait pas avoir pour effet d'exempter d'impôt ces enseignants à la fois dans le pays d'origine et dans le pays hôte. Un expert a suggéré une solution de compromis consistant à ne pas modifier le Modèle de convention pour y inclure une clause relative aux enseignants invités, mais à traiter de cette question dans les commentaires en y faisant observer que nombre de traités comportaient un article en ce sens et en y donnant des conseils pour les négociations bilatérales sur le sujet. Cette suggestion a suscité un accord général.

13. L'ancien Groupe d'experts a donc nommé un comité de rédaction chargé de rédiger le texte qui serait inclus dans les commentaires sur la convention. Après examen et modifications, le libellé suivant a été adopté en 1999 :

Il n'a pas été prévu dans le Modèle de convention de disposition spéciale concernant la rémunération des professeurs et autres enseignants invités dans un pays étranger. En l'absence d'une telle disposition, les articles 14, 15, 19 ou 23 du Modèle de convention, selon le cas, sont applicables. Nombre de conventions bilatérales toutefois contiennent, sous une forme ou une autre, des règles relatives à cette catégorie de personnes qui ont pour but principal de faciliter les relations culturelles et l'échange de connaissances en prévoyant que le pays hôte accordera une

exonération fiscale limitée aux enseignants invités. Cette exonération est parfois déjà prévue par la législation fiscale interne, solution qui pour beaucoup est le meilleur moyen de résoudre le problème des doubles impositions des enseignants invités dans un pays étranger.

Bien que les dispositions des articles 14, 15, 19 et 23 soient applicables pour éviter les doubles impositions, certains pays peuvent souhaiter inclure dans leurs conventions un article relatif aux enseignants. La diversité des réglementations fiscales internes des divers pays, d'une part, et l'absence de telles règles, d'autre part, font obstacle à l'inclusion d'une disposition concernant expressément les enseignants dans le Modèle de convention. Si toutefois, lors de négociations bilatérales, les États contractants choisissaient d'inclure une disposition relative aux enseignants effectuant un séjour à l'étranger, ils devraient tenir compte des points suivants en l'élaborant :

- (a) L'objet d'une convention fiscale est généralement d'éviter les doubles impositions, et la double exonération des enseignants n'est pas chose souhaitable.
- (b) Il est indiqué de limiter les avantages accordés à des séjours d'une durée maximale (soit deux ans habituellement), le délai fixé devant pouvoir être prorogé dans des cas individuels par voie d'accord mutuel entre les autorités compétentes des États contractants. Il convient de décider si le revenu perçu lors de séjours excédant la durée maximale devrait être imposé à compter du début du séjour ou simplement à compter de la date d'expiration du délai.
- (c) S'il y a lieu de limiter les avantages aux activités d'enseignement menées dans des institutions « agréées » par l'État contractant dans lequel les prestations sont fournies.
- (d) Si, dans le cas des professeurs et autres enseignants qui effectuent également des recherches lors d'un séjour à l'étranger, les avantages ne devraient pas être limités aux recherches effectuées dans l'intérêt public, à l'exclusion de celles entreprises à des fins privées.
- (e) Si une personne peut bénéficier des dispositions de l'article plus d'une fois.

*Article 21*

AUTRES REVENUS

1. L'article 21 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend l'article 21 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE avec cette différence que le paragraphe 2 de l'article 21 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies couvre également le cas où, selon l'article 14, les revenus sont imputables à une base fixe que le bénéficiaire des revenus possède dans l'autre État contractant. L'article 21 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies comporte aussi un paragraphe supplémentaire (le paragraphe 3) contenant une disposition générale pour les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant qui proviennent de l'autre État contractant et qui ne sont pas traités dans les articles précédents.

2. L'article vise non seulement les revenus relevant de catégories qui ne sont pas expressément traitées dans les articles précédents (par exemple, une pension alimentaire ou des gains provenant d'une loterie), mais aussi ceux qui proviennent de sources qui n'y sont pas expressément mentionnées (par exemple, un loyer payé par un résident d'un État contractant pour l'usage d'un bien immobilier situé dans un pays tiers). Il s'applique aux revenus qui proviennent d'États tiers aussi bien que des États contractants.

***Paragraphe 1***

3. Le paragraphe 1 reprend le paragraphe 1 de l'article 21 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 21 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 1 de l'article 21 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

2. En vertu de ce paragraphe, le droit d'imposition appartient exclusivement à l'État de la résidence. En cas de conflit entre deux

résidences, l'article 4 déterminera aussi le droit d'imposition à l'égard des revenus en provenance d'un État tiers.

3. [...] [L]orsque le revenu provient d'un État tiers et que son bénéficiaire est considéré comme résident par les deux États contractants selon leur droit interne, il résulte de l'application de l'article 4 que le bénéficiaire sera traité comme résident d'un seul des États contractants et ne sera soumis à assujettissement complet à l'impôt (« assujettissement intégral ») que dans cet État. Dans ce cas, l'autre État contractant ne pourra imposer le revenu provenant de l'État tiers, même si son bénéficiaire n'est pas imposé dans l'État dont il est considéré comme résident conformément à l'article 4. Afin d'éviter que le revenu échappe à toute imposition, les États contractants peuvent convenir de limiter l'application de l'article aux revenus qui sont imposés dans l'État dont le bénéficiaire est un résident et modifier les dispositions du paragraphe en conséquence. [...].

Cependant, comme expliqué au paragraphe 5 ci-dessous, les dispositions du paragraphe 3 de l'article 21 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies restreignent la portée du paragraphe 1 de cet article.

### ***Paragraphe 2***

4. Le paragraphe 2 reprend le paragraphe 2 de l'article 21 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE avec cette différence que le paragraphe 2 de l'article 21 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies couvre également le cas où, selon l'article 14, les revenus sont imputables à une base fixe que le bénéficiaire des revenus possède dans l'autre État contractant. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 21 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite du paragraphe 2 de l'article, est applicable au paragraphe 2 de l'article 21 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

4. Ce paragraphe prévoit une exception à l'application des dispositions du paragraphe 1 lorsque le revenu est lié aux activités d'un établissement stable [*ou une base fixe*] qu'un résident d'un État contractant a dans l'autre État contractant. Le paragraphe couvre le

revenu en provenance d'États tiers. Dans ce cas, un droit d'imposition est attribué à l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable *[ou la base fixe]*. Le paragraphe 2 ne s'applique pas aux biens immobiliers pour lesquels, conformément au paragraphe 4 de l'article 6, l'État de situation a un droit préférentiel d'imposition (voir les paragraphes 3 et 4 des Commentaires sur l'article 6 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]*). Donc, les biens immobiliers situés dans un État contractant et qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise de cet État situé dans l'autre État contractant ne seront imposables que dans le premier État où les biens sont situés et dont le bénéficiaire du revenu est un résident. Cela est conforme aux règles posées dans les articles 13 et 22 concernant les biens immobiliers puisque le paragraphe 2 de ces articles ne s'applique qu'aux biens mobiliers d'un établissement stable *[ou d'une base fixe]*.

5. Le paragraphe couvre aussi les cas non traités dans les articles précédents de la Convention où le bénéficiaire et le débiteur du revenu sont tous deux résidents d'un même État contractant et où le revenu se rattache à un établissement stable *[ou une base fixe]* que le bénéficiaire du revenu a dans l'autre État contractant. Dans ce cas, un droit d'imposition est attribué à l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable *[ou la base fixe]*. S'il y a double imposition, l'État de la résidence devra y remédier conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B (voir le paragraphe 9 des Commentaires sur ces articles *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 15 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle]*).

[...]

6. Certains États qui appliquent la méthode de l'exemption (article 23 A) pourraient craindre que le régime découlant du paragraphe 2 amène des entreprises d'un État contractant à confier certains actifs, tels que des actions, obligations ou brevets, à un établissement stable situé dans l'autre État contractant, afin d'y bénéficier d'un traitement fiscal plus favorable. Outre le fait que le paragraphe 9 de l'article 29 empêcherait l'octroi des avantages de l'article 23 A dans le cas de montages utilisés à cette fin, il convient de souligner que la condition selon laquelle de tels actifs doivent « se rattacher effectivement » à un tel établissement stable nécessite plus que le simple enregistrement de ces actifs dans les documents comptables de l'établissement stable. [...].

### ***Paragraphe 3***

5. Ce paragraphe constitue une adjonction à l'article 21 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Ses dispositions permettent au pays d'où proviennent les revenus d'imposer ces revenus si cela est conforme à sa législation tandis que les dispositions du paragraphe 1 permettent uniquement l'imposition dans l'État de résidence. L'application concurrente des dispositions des deux paragraphes pourrait entraîner une double imposition. Dans ce cas, les dispositions de l'article 23 A ou 23 B, selon le cas, sont applicables comme dans les autres cas de double imposition. Dans certains cas, les paragraphes 2 et 3 peuvent se recouper et donc produire les mêmes résultats.

6. Lors de la neuvième réunion de l'ancien Groupe d'experts, tenue en 1999, on a débattu longuement de l'inclusion d'un nouveau paragraphe traitant de nouveaux instruments financiers. Trois options ont alors été dégagées : la première consistait pour les États contractants à adopter l'article 21 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies avec les trois paragraphes ; la deuxième à adopter le paragraphe 3 de l'article 21 en stipulant un taux d'imposition réduit pour les revenus visés au paragraphe 3 ; la troisième enfin à adopter uniquement les paragraphes 1 et 2 de l'article 21 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Ces options ont été jugées utiles pour traiter de la question. On a noté que le traitement des produits financiers relève des deuxième et troisième options, comme il est expliqué au paragraphe 7 ci-dessous.

### ***Paragraphe additionnel facultatif traitant des revenus attribuables à certains instruments financiers non traditionnels***

7. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 21 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut un paragraphe additionnel facultatif traitant des revenus attribuables à certains instruments financiers non traditionnels lorsque les parties à cet instrument ont des relations spéciales, est pertinent pour l'application de l'article 21 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :



7. Quelques pays ont rencontré des difficultés en ce qui concerne des revenus émanant de certains instruments financiers non traditionnels lorsqu'il existe des relations spéciales entre les parties. Ces pays pourraient souhaiter ajouter le paragraphe suivant à l'article 21 :

[4]. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre la personne visée au paragraphe 1 et un autre personne, ou que l'une et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant du revenu visé au même paragraphe excède le montant éventuel dont elles seraient convenues en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire du revenu reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions applicables de la présente Convention.

L'ajout de ce paragraphe supplémentaire n'aurait cependant aucune incidence sur le traitement des nouvelles transactions financières entre personnes indépendantes ou sous d'autres dispositions de la Convention.

8. Ce paragraphe limite l'application des dispositions relatives à l'imposition des revenus non visés dans d'autres articles de la même façon que le paragraphe 6 de l'article 11 limite l'application des dispositions concernant l'imposition des intérêts [...].

9. La restriction pourrait s'appliquer à tout revenu qui serait sans cela assujéti à l'article 21, mais il n'est pas prévu que, dans la pratique, elle s'applique à des paiements tels que pensions alimentaires ou prestations de sécurité sociale, alors qu'elle sera sans doute particulièrement pertinente lorsque certains instruments financiers non traditionnels sont utilisés dans des conditions qui n'auraient pas été applicables en l'absence d'une relation spéciale [...].

10. La restriction de l'article 21 diffère de celle de l'article 11 sur deux points importants. Premièrement, le paragraphe permet, lorsque certaines conditions sont réunies, de considérer tous les paiements au titre d'un instrument financier non traditionnel comme excessifs. En second lieu, les revenus auxquels ne s'appliquerait pas l'article relatif aux intérêts pourraient cependant être assujéttis à un autre article de la Convention [...]. Les revenus auxquels l'article 21 s'appliquerait autrement ne sont pas par définition assujéttis à un autre article. Par conséquent, si la restriction prévue à l'article 21 soustrait une partie du revenu à l'application dudit article, les articles 6 à 20 de la

Convention ne s'appliquent pas à ce revenu et chaque État contractant peut l'imposer en vertu de sa législation nationale.

11. D'autres dispositions de la Convention continueront cependant à être appliquées à ces revenus, par exemple l'article 23 (Méthodes pour éliminer les doubles impositions), l'article 25 (Procédure amiable), et l'article 26 (Échange de renseignements).

8. Lorsque la portée de l'article 21 a été débattue au sein de l'ancien Groupe d'experts, certains membres ont fait observer qu'il y avait des mécanismes artificiels par lesquels d'aucuns s'ingéniaient à bénéficier des dispositions de l'article 21, surtout si le paragraphe 3 est omis ou ne stipule qu'un taux d'imposition réduit dans l'État de la source, notamment en créant ou en cédant des droits donnant lieu à des revenus, tels des instruments financiers. Il a alors été mentionné que les États contractants peuvent invoquer, pour faire échec à ce type d'arrangements, les règles concernant la primauté du fond sur la forme, le principe de l'abus de droit ou une autre doctrine analogue. L'adjonction subséquente, en 2017, du paragraphe 9 de l'article 29, a offert une autre façon de régler ce problème.

9. Généralement, les pays n'incluent pas, dans l'article 21, une clause indiquant d'où le revenu est réputé provenir aux fins du paragraphe 3. La législation des deux États contractants en détermine la source. Ces législations peuvent toutefois différer, ce qui peut conduire à une double imposition (voire une non-imposition quand l'État de résidence du bénéficiaire applique l'article 23 A pour éliminer les doubles impositions). Les pays qui souhaitent régler cette question peuvent inclure dans leurs conventions fiscales bilatérales une clause qui pourrait être rédigée comme suit :

Les revenus sont considérés comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est un résident de cet État. Toutefois, lorsque la personne payant ces revenus, qu'elle soit ou non un résident d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable ou une base fixe pour lequel ou laquelle l'obligation donnant lieu au paiement des revenus a été contractée et qui supporte la charge de ces revenus, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'État où se trouve l'établissement stable ou la base fixe.



## Commentaires sur le chapitre IV

# IMPOSITION DE LA FORTUNE

### *Article 22*

#### FORTUNE

1. Dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, l'article 22 ne traite que des impôts sur la fortune, à l'exclusion des impôts sur les successions et sur les donations et des droits de mutation.

2. Dans la version 1980 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, l'ensemble des paragraphes de l'article 22 figuraient entre crochets. La question de savoir si les paragraphes 1 à 4 devraient continuer d'être présentés entre crochets a été subséquemment examinée par l'ancien Groupe d'experts. Le sentiment général était que les crochets n'étaient pas nécessaires pour les trois premiers paragraphes, mais il a été décidé de les garder pour le paragraphe 4. On a défendu énergiquement l'idée que l'État où les biens sont situés devrait avoir le droit de les imposer, ce qui permettrait d'aligner les dispositions de l'article sur celles de l'article 21 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies visant l'imposition des autres revenus. En 1999, il a donc été décidé de maintenir les crochets pour le paragraphe 4.

3. Si les parties aux négociations décidaient d'inclure un article sur la fortune dans leur convention, il leur faudrait choisir entre le texte du paragraphe 4 qui est présenté entre crochets et un texte qui laisserait le droit d'imposition à l'État dans lequel la fortune est située. Si le libellé du paragraphe 4 présenté entre crochets était retenu, le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 22 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications supplémentaires sur cet article, serait applicable à l'article 22 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

1. Cet article ne traite que des impôts sur la fortune, à l'exclusion des impôts sur les successions et sur les donations et des droits de mutation. Les impôts sur la fortune auxquels l'article s'applique sont ceux qui sont visés à l'article 2.

2. Les impôts sur la fortune constituent généralement une imposition complémentaire du revenu de la fortune. C'est pourquoi l'impôt sur un élément déterminé de la fortune ne peut en principe être perçu que par l'État qui est en droit d'imposer le revenu provenant de cet élément de fortune. Toutefois, il n'est pas possible de se référer purement et simplement aux règles relatives à l'imposition de chaque catégorie de revenus car tous les éléments de revenus ne sont pas soumis à l'imposition exclusive d'un État.

3. L'article énumère donc d'abord les biens qui sont imposables dans l'État où ils sont situés. À cette catégorie appartiennent les biens immobiliers visés à l'article 6 que détient un résident d'un État contractant et qui sont situés dans l'autre État contractant (paragraphe 1), ainsi que les biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant [*ou qui appartiennent à une base fixe dont un résident d'un État contractant dispose dans l'autre État contractant pour l'exercice d'une profession indépendante*] (paragraphe 2).

[...]

4. Normalement, les navires et les aéronefs exploités en trafic international, ainsi que les biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires ou aéronefs ne sont imposables que dans l'État de résidence (paragraphe 3). Cette règle correspond aux dispositions de l'article 8 et du paragraphe 3 de l'article 13. Les États contractants qui préféreraient conférer le droit d'imposition exclusive à l'État où le siège de direction effective de l'entreprise est situé ont toute latitude, dans leurs conventions bilatérales, de substituer au paragraphe 3 une disposition correspondante à celle proposée au paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 8 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]. Les biens immobiliers affectés à l'exploitation des navires ou aéronefs sont imposables dans l'État où ils sont situés, conformément à la règle énoncée au paragraphe 1.

4.1 Le paragraphe 3 s'applique lorsque l'entreprise qui est propriétaire des biens exploite elle-même les navires ou aéronefs mentionnés dans ce paragraphe, que ce soit pour ses propres activités de transport ou dans le cadre de la location des navires ou aéronefs tout armés et équipés. Il ne s'applique pas cependant lorsque l'entreprise qui est

propriétaire des navires ou aéronefs ne les exploite pas (par exemple, lorsque l'entreprise loue les biens à une autre personne, à l'exception du cas d'une location occasionnelle coque nue comme l'indique le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 8 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 13 des commentaires sur l'article 8 du présent Modèle*]). Dans un tel cas, la fortune constituée par ces biens sera couverte par le paragraphe 2 ou 4.

5. Pour ce qui est des éléments de fortune autres que ceux énumérés aux paragraphes 1 à 3, l'article prévoit qu'ils ne sont imposables que dans l'État contractant dont la personne à qui ils appartiennent est un résident (paragraphe 4).

6. Si, lorsque les dispositions du paragraphe 4 sont appliquées à des éléments de fortune mobilière grevés d'usufruit, une double imposition subsiste en raison de la disparité des législations internes, les États intéressés pourront recourir à la procédure amiable ou régler la question par voie de négociations bilatérales.

7. L'article ne prévoit aucune règle au sujet de la déduction des dettes. Les législations des pays membres de l'OCDE sont trop différentes pour qu'une solution commune puisse être adoptée. Le problème de la déduction des dettes qui pourrait se poser quand le contribuable et le créancier ne sont pas des résidents du même État est traité au paragraphe 4 de l'article 24.



## Commentaires sur le chapitre V

# MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

### *Article 23*

## MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

### **A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. Le Modèle de convention fiscale des Nations Unies propose deux variantes de l'article 23 pour l'élimination des doubles impositions, à savoir l'article 23 A sur la méthode d'exemption et l'article 23 B sur la méthode d'imputation.

2. La méthode utilisée par un pays pour remédier aux doubles impositions dépend principalement de sa politique fiscale générale et de la structure de son régime fiscal. Étant donné les différences qui séparent les divers régimes fiscaux quant aux objectifs recherchés, les conventions fiscales bilatérales constituent l'instrument le plus souple pour concilier des régimes opposés et éviter ou alléger les doubles impositions.

3. Lorsque le Modèle de convention fiscale des Nations Unies a été révisé en 2001 par l'ancien Groupe d'experts, des experts de pays en développement ont considéré, au sujet des mesures d'allègement applicables par les pays développés, que les méthodes d'exemption et d'imputation pouvaient être utilisées selon le cas. La méthode de l'exemption a été jugée éminemment appropriée lorsqu'une convention confère au pays de la source la compétence exclusive pour imposer certains revenus ; cette méthode peut alors prendre la forme d'une exemption avec progressivité. À l'égard des investissements effectués dans des pays en développement, l'un des principaux inconvénients de la méthode du crédit d'impôt étranger vient de ce que, de l'avis de ces pays, les avantages procurés par les faibles taux d'imposition qu'ils pratiquent ou les concessions fiscales spéciales qu'ils accordent risquent d'aller en grande partie au trésor du pays exportateur de



capitaux plutôt qu'à l'investisseur étranger pour qui ils avaient été conçus. Les recettes fiscales passent en conséquence du pays en développement au pays exportateur de capitaux.

4. Dans ces conditions, l'efficacité des mesures fiscales d'incitation adoptées par la plupart des pays en développement dépend du rapport existant entre les régimes fiscaux de ces pays et ceux des pays exportateurs de capitaux d'où proviennent les fonds d'investissement. Il importe au plus haut point, pour les pays en développement, que l'effet des stimulants fiscaux ne soit pas neutralisé par le régime fiscal des pays exportateurs de capitaux pratiquant le système de crédit d'impôt. Les conventions bilatérales permettent en partie d'éviter ce résultat indésirable en prévoyant des « crédits d'impôt fictifs » ; le pays développé accordant un crédit non seulement pour l'impôt versé, mais aussi pour la concession consentie au titre des mesures législatives d'encouragement adoptées par le pays en développement. Bien entendu, la méthode d'exemption permet aussi d'éviter ce résultat. Les experts des pays en développement ont tenu à souligner que, dans leur esprit, le recours à la méthode d'exemption ou au crédit d'impôt fictif est l'un des objectifs essentiels et fondamentaux de la négociation de ce type de convention. En revanche, certains experts ont fait observer qu'il ressortait d'études que les considérations fiscales pouvaient n'être pas déterminantes par elles-mêmes dans les décisions d'investissement, et que le crédit d'impôt fictif, à leur avis, n'était peut-être pas approprié sur le plan de la politique fiscale.

5. Plusieurs experts de pays développés aussi bien que de pays en développement ont reconnu que des crédits d'impôt fictif devaient être prévus dans les conventions entre ces pays lorsque le pays développé pratique la méthode d'imputation. Toutefois, certains experts ont estimé, pour diverses raisons, que les crédits d'impôt fictif ne constituent pas un instrument approprié de développement économique et que d'autres mesures répondraient mieux à cet objectif.

6. Même si la méthode de l'exemption élimine les effets indésirables des impôts du pays de résidence sur les mesures fiscales d'incitation du pays de la source, il y a de nombreux pays développés qui ne sont pas disposés à inclure cette méthode dans les conventions fiscales qu'ils concluent. Lorsque le pays d'origine de l'investisseur applique la méthode de l'imputation, la méthode la plus efficace pour préserver

l'effet des mesures fiscales d'incitation et des exemptions accordées par les pays en développement consiste à prévoir des crédits d'impôt fictif. Trois approches pourraient être envisagées à cet égard.

7. Premièrement, le pays accordant des mesures fiscales d'incitation peut inclure dans sa législation interne des dispositions n'accordant le bénéfice de ces mesures que si le contribuable peut apporter au fisc la preuve que, une fois les bénéfices transférés à l'étranger, les lois du pays où ils sont transférés n'entraîneront pas, directement ou indirectement, une imposition des revenus visés par les mesures d'incitation ou qu'elles accorderont un crédit d'impôt au titre des impôts dont les mesures d'incitation ont exempté ce contribuable. Une telle disposition empêcherait que les avantages d'une mesure d'incitation fiscale passent du fisc du pays en développement au contribuable et de là au fisc du pays développé.

8. Deuxièmement, on pourrait inclure dans la convention fiscale une disposition empêchant chacun des États contractants d'imposer les bénéfices qu'une entreprise qui est résidente de l'État contractant considéré tire d'activités exercées dans l'autre État contractant et bénéficiant de mesures fiscales d'incitation accordées par ce dernier, avant que ces bénéfices aient été rapatriés ou transférés de toute autre manière, directe ou indirecte, dans le premier État contractant. Autrement dit, les bénéfices devraient être réinvestis dans le pays en développement pour ne pas être imposés. Il faudrait élaborer des règles de comptabilité traduisant cette disposition, et les États contractants pourraient convenir d'un échéancier ou d'un calendrier pour le rapatriement.

9. Troisièmement, le premier État contractant pourrait être autorisé à imposer ces bénéfices, mais serait tenu, au titre d'un accord de partage des recettes, d'en reverser une partie à l'autre État contractant lorsque les recettes tirées de l'imposition peuvent raisonnablement être attribuables aux mesures fiscales d'incitation accordées par le pays de la source. Cette option présente l'avantage de préserver la valeur d'incitation du sacrifice fiscal consenti par le pays en développement et d'être relativement facile à administrer. Les règles en vigueur dans nombre de pays développés pour ventiler selon les sources et la nature les revenus de source étrangère de leurs contribuables peuvent permettre d'obtenir la majeure partie des informations nécessaires pour déterminer les recettes fiscales attribuables à des mesures fiscales d'incitation.

10. En revanche, de l'avis de certains membres de l'ancien Groupe d'experts, on pourrait en théorie considérer que l'efficacité des mesures fiscales d'incitation adoptées par nombre de pays en développement dépend en partie des rapports entre le régime fiscal des pays en développement et celui des pays exportateurs de capitaux qui appliquent la méthode de l'imputation. Ceci découle du fait que l'on s'attend à ce que les mesures fiscales d'incitation du pays au développement entraîneront l'octroi d'un crédit d'impôt fictif par le pays développé, c'est-à-dire un crédit accordé non seulement à raison de l'impôt effectivement acquitté, mais aussi de l'impôt auquel le pays en développement a renoncé en vertu de sa législation concernant les mesures fiscales d'incitation.

11. Depuis la première publication du Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 1980, différentes études ont été menées sur les arguments économiques justifiant les mesures fiscales de stimulation des investissements. Selon certains membres, ces études ont démontré que les facteurs fiscaux ne sont pas par eux-mêmes décisifs dans la prise de décision concernant les investissements par les entreprises ; ces experts ont donc estimé que les crédits d'impôt fictifs n'étaient peut-être pas une bonne approche sur le plan de la politique fiscale. D'autres facteurs sont plus importants pour le « climat des investissements », notamment la stabilité politique et économique, l'existence d'un système judiciaire vu comme impartial, la présence d'une main-d'œuvre qualifiée, un droit du travail et des coûts de sécurité sociale n'ayant pas pour effet indésirable de faire obstacle au développement de l'entrepreneuriat. Il a été suggéré que les mesures fiscales d'incitation risquent de compromettre l'assiette de l'impôt et d'entraîner les effets néfastes d'une compétition entre pays voisins pour l'adoption de telles mesures, des pays cherchant à surpasser les mesures d'incitation de leurs voisins et prêtant le flanc à la manipulation fiscale. De plus, lorsque des dispositions de crédit d'impôt fictif ont été incluses dans les conventions fiscales, il y a eu des cas de montages artificiels destinés à ce que les parties puissent bénéficier de ces crédits, avec pour conséquence l'érosion de l'assiette de l'impôt et une distorsion économique non prévue dans le processus de décision d'investissement.

12. Cela dit, il reste que dans la réalité, les pays demeurent libres d'adopter les mesures fiscales d'incitation qui leur paraissent utiles ou inévitables, contraints par l'existence de régimes fiscaux préférentiels

tels que les zones exonérées d'impôts, encore qu'on ait pu observer ces dernières années une tendance à cibler ces régimes plus étroitement qu'auparavant : ils ne visent parfois qu'un domaine d'activité ou une région géographique donnée et n'ont souvent qu'une durée très précisément limitée. Lorsque les pays en développement optent pour des mesures fiscales de ce type, il y a des experts de pays en développement qui considèrent qu'ils devraient continuer à essayer lors des négociations d'obtenir que le pays exportateur de capitaux doté d'un système de crédit d'impôt étranger accorde un crédit d'impôt fictif. L'analyse des conventions fiscales conclues entre pays développés et pays en développement permet de conclure que les dispositions portant sur les crédits d'impôt fictif continuent de figurer dans ces conventions, mais que leur application est plus souvent limitée dans le temps qu'auparavant. Il y a parfois une clause couperet, en vertu de laquelle la disposition n'est plus valable au bout de cinq ans, par exemple, à moins que les États contractants ne conviennent de la proroger. Lorsqu'il existe une telle clause couperet, certains experts de pays en développement estiment que le pays importateur de capitaux devrait prévoir dans sa législation fiscale interne et dans ses conventions de quoi se protéger au cas où l'autre État contractant déciderait de ne pas proroger la durée d'application de la disposition portant sur le crédit d'impôt fictif. Ceci pourrait, par exemple, prendre la forme d'un impôt dit de « compensation » consistant en un impôt ou autre prélèvement destiné, s'il n'y a pas de crédit d'impôt fictif, à réduire l'avantage correspondant aux mesures fiscales d'incitation du montant qui serait autrement transféré au trésor de l'autre État contractant. Mais il y a des pays qui n'accordent pas de crédit d'impôt étranger pour les impôts de « compensation ».

13. On risque aussi de freiner l'investissement étranger si le régime mis en place dans un pays pour éliminer les doubles impositions, tout en suivant dans la forme l'article 23, n'a pas pour effet d'éliminer la double imposition dans la pratique. Il peut arriver, par exemple, que les aspects techniques d'un tel régime rendent les crédits d'impôt étranger inutilisables. Ceci ne correspond pas à l'esprit de l'article 23 et risque d'entraver l'investissement étranger.

14. Lorsque le Modèle de convention fiscale des Nations Unies a été révisé en 2017, le libellé du paragraphe 2 de l'article 23 A a été modifié pour faire référence à la partie de l'impôt attribuable aux éléments de revenu « qui sont imposables dans l'autre État contractant » plutôt que

ceux « provenant de cet autre État ». Ce changement visait à rendre le libellé du paragraphe 2 de l'article 23 A cohérent avec celui du paragraphe 1 de l'article 23 B. Le changement de libellé n'avait pas pour but de modifier le sens du paragraphe 2 de l'article 23 A. Dans l'un ou l'autre libellé, le crédit d'impôt perçu par l'autre État est limité à l'impôt attribuable aux éléments de revenu que l'autre État est en droit d'imposer en vertu des dispositions de la convention.

15. Sous réserve des paragraphes 16 et 17 ci-dessous, qui incluent des explications supplémentaires, le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui explique la méthode d'exemption de l'article 23 A, la méthode d'imputation de l'article 23 B ainsi que les paragraphes 1 à 3 de l'article 23 A, est applicable aux articles 23 A et 23 B du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

## **I. Remarques préliminaires**

### **A. *Portée des articles***

1. Ces articles traitent de la double imposition dite juridique, c'est-à-dire du cas où une même personne est imposable au titre d'un même revenu ou d'une même fortune par plus d'un État.
2. Ce cas doit être distingué notamment de la double imposition dite économique, c'est-à-dire du cas où deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu ou d'une même fortune. Si deux États veulent résoudre des problèmes de double imposition économique, ils doivent le faire par négociations bilatérales.
3. Il peut y avoir double imposition juridique internationale dans trois cas :
  - a) lorsque chaque État contractant assujettit la même personne à l'impôt pour son revenu et sa fortune totaux (assujettissement fiscal intégral concurrent, voir le paragraphe 4 ci-dessous [*des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]) ;

- b) lorsqu'une personne est un résident d'un État contractant (R)<sup>1</sup> et reçoit des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant (S ou E) et que les deux États imposent ces revenus ou cette fortune (voir le paragraphe 5 ci-dessous [*des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]);
- c) lorsque chaque État contractant assujettit la même personne qui n'est pas un résident d'un État contractant à l'impôt pour des revenus provenant d'un État contractant ou pour de la fortune qu'elle y possède ; ce peut être le cas par exemple lorsqu'un non-résident a un établissement stable [*ou une base fixe*] dans un État contractant (E) par l'intermédiaire desquels il tire des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant (S) (assujettissement fiscal partiel concurrent ; voir le paragraphe 11 ci-dessous [*des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]).

---

1. Tout au long des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B les lettres « R » indiquent l'État de la résidence au sens de la Convention, « S » l'État de la source ou du situs et « E » l'État où un établissement stable est situé.

4. Le conflit qui existe dans le cas a) est ramené à celui du cas b) par application de l'article 4. Cela est dû au fait que cet article définit l'expression « résident d'un État contractant » en se référant à l'assujettissement à l'impôt d'une personne aux termes du droit interne en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue (paragraphe 1 de l'article 4) et en prévoyant, pour le cas d'une double résidence, des règles spéciales qui permettent de déterminer lequel des deux États est l'État de résidence (R) au sens de la Convention (paragraphe 2 et 3 de l'article 4).

4.1 L'article 4 ne traite toutefois que des cas d'assujettissement intégral concurrent. Le conflit dans le cas a) ne peut donc pas être résolu si le même élément de revenu fait l'objet d'un assujettissement total à l'impôt dans les deux pays, mais à des moments différents. L'exemple suivant illustre ce problème. Supposons qu'un résident de l'État R1 tire un avantage imposable d'une option d'achat d'actions destinée aux salariés qui lui est attribuée. L'État R1 impose cet avantage au moment de l'attribution de l'option. L'intéressé devient ultérieurement résident de l'État R2, qui impose l'avantage au moment de l'exercice de l'option. Dans ce cas, la personne en question est imposée dans chaque État au moment où elle est résidente de cet État et

l'article 4 ne règle pas cette question, puisqu'il n'y a pas résidence concurrente dans les deux États.

4.2 En pareille situation, le conflit sera ramené à celui du cas *b*) et réglé en conséquence dans la mesure où les services d'emploi auxquels l'option se rapporte ont été fournis dans l'un des États contractants de manière à être imposables dans cet État en vertu de l'article 15, parce que c'est l'État où l'emploi en question est exercé. En effet, dans ce cas, l'État où les services ont été fournis sera l'État de la source aux fins d'élimination de la double imposition par l'autre État. Peu importe que le premier État n'applique pas l'impôt au même moment (voir le paragraphe 32.8 *[ci-dessous des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]*). Peu importe également que l'autre État considère qu'il applique l'impôt en tant qu'État de la résidence et non en tant qu'État de la source (voir la dernière phrase du paragraphe 8 *[ci-dessous des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]*).

4.3 Toutefois, lorsque les services d'emploi concernés n'ont pas été fournis dans l'un ou l'autre État, on n'aura pas affaire à un conflit dû à une double imposition source-résidence et, tel que confirmé par l'expression « sauf dans la mesure où ces dispositions permettent l'imposition par cet autre État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État » incluse au paragraphe 1 des articles 23 A et 23 B, ce cas de double imposition échappera au champ d'application de ces articles. Dans ce cas, on pourra utiliser la procédure amiable prévue par le paragraphe 3 de l'article 25. L'une des solutions possibles serait que les autorités compétentes des deux États conviennent que chaque État accorde un allègement en ce qui concerne l'impôt fondé sur la résidence qui a été perçu par l'autre État sur la fraction de l'avantage lié aux services fournis durant la période au cours de laquelle le salarié était résident de cet autre État. Par conséquent, dans l'exemple ci-dessus, si les services d'emploi concernés avaient été fournis dans un État tiers avant que la personne ne devienne résidente de l'État R2, il serait logique que l'autorité compétente de l'État R2 accepte d'accorder l'allègement (par la méthode de l'imputation ou par la méthode de l'exemption) au titre de l'impôt perçu par l'État R1 sur la fraction de l'avantage lié à l'emploi qui se rapporte aux services fournis dans l'État tiers, puisqu'au moment où ces services ont été fournis, le contribuable était résident de l'État R1, et non de l'État R2, aux fins de la convention entre ces deux États.

5. Le conflit qui existe dans le cas *b*) peut être résolu par une répartition du droit d'imposer entre les États contractants. Une telle répartition peut consister en une renonciation au droit d'imposer, soit par l'État de la source ou du situs (S) ou de la situation de l'établissement stable [*ou de la base fixe*] (E), soit par l'État de résidence (R), ou en un partage du droit d'imposer entre les deux États. Les dispositions des Chapitres III et IV de la Convention, combinées avec les dispositions des articles 23 A ou 23 B, règlent une telle répartition.

6. Pour plusieurs éléments de revenu ou de fortune, un droit exclusif d'imposition est accordé à l'un des États contractants et l'article correspondant déclare que le revenu ou la fortune en question « ne sont imposables que » dans un État contractant<sup>1</sup>. Les mots « ne sont imposables que » dans un État contractant empêchent l'autre État contractant d'imposer ; ainsi, la double imposition est évitée. L'État auquel le droit exclusif d'imposer est attribué est normalement l'État de la résidence du contribuable au sens de l'article 4, c'est-à-dire l'État R, mais selon l'article 19<sup>2</sup>, le droit exclusif peut être attribué à l'autre État contractant (S) dont le contribuable n'est pas un résident au sens de l'article 4.

1. Voir la première phrase du paragraphe 1 de l'article 7, le paragraphe 1 de l'article 8 [*variantes A et B*], [...], les paragraphes 3 et [8] de l'article 13, [*la première phrase du paragraphe 1 de l'article 14,*] la première phrase du paragraphe 1 ainsi que les paragraphes 2 et 3 de l'article 15, l'article 18 [*à l'exception des paragraphes 1 et 2 de la variante B*], les paragraphes 1 et 2 de l'article 19, le paragraphe 1 de l'article 21 et les paragraphes 3 et 4 de l'article 22.

2. Voir l'alinéa *a*) des paragraphes 1 et 2 de l'article 19.

7. Pour d'autres éléments de revenu et de fortune, l'attribution du droit d'imposer n'est pas exclusive et l'article correspondant déclare alors que le revenu et la fortune en question « sont imposables » dans l'État contractant (S ou E) dont le contribuable n'est pas un résident au sens de l'article 4. Dans un tel cas, l'État de la résidence (R) doit accorder un dégrèvement de manière à éviter la double imposition. Les paragraphes 1 et 2 de l'article 23 A et le paragraphe 1 de l'article 23 B sont conçus pour accorder le dégrèvement nécessaire.

8. Les articles 23 A et 23 B s'appliquent à la situation dans laquelle un résident de l'État R reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant E ou S (qui n'est pas l'État de la résidence au sens de la Convention), ou y possède de la fortune, et que ce revenu ou cette fortune sont imposables dans cet autre État E ou S conformément à



la Convention. Les articles ne s'appliquent donc qu'à l'État de résidence et ne prescrivent pas comment l'autre État contractant E ou S doit procéder.

9. Lorsqu'un résident de l'État contractant R reçoit des revenus provenant du même État R par l'intermédiaire d'un établissement stable *[ou une base fixe]* qu'il a dans l'autre État contractant E, l'État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus de biens immobiliers situés dans l'État R) s'ils sont imputables à cet établissement stable *[ou base fixe]* (paragraphe 1 de l'article 7 et paragraphe 2 de l'article 21). Dans cette hypothèse également, l'État R doit accorder un dégrèvement en vertu de l'article 23 A ou de l'article 23 B pour les revenus imputables à l'établissement stable *[ou base fixe]* situé dans l'État E, nonobstant le fait que les revenus en question proviennent originellement de l'État R (voir aussi le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 4 des commentaires sur l'article 21 du présent Modèle]*). Cependant, lorsque *[ce revenu représente des dividendes, intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés que l'État R impose parce qu'il constitue l'État de résidence ou parce que]* les États contractants conviennent d'accorder à l'État R un droit limité d'imposition en tant qu'État de la source *[de ces dividendes, intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés]* dans les limites fixées au paragraphe 2 de l'article 10<sup>[, 11, 12, 12A ou 12B (voir le paragraphe 9.1 ci-dessous), un crédit [...] doit<sup>[, en vertu du paragraphe 3 de l'article 24,]</sup> être accordé<sup>[...]</sup> par l'État E pour l'impôt prélevé par l'État R, par analogie au paragraphe 2 de l'article 23 A ou au paragraphe 1 de l'article 23 B.</sup>

9.1 Cependant, lorsque l'État R applique la méthode de l'exemption, une difficulté peut se présenter pour l'imposition de dividendes<sup>[, intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés]</sup> dans l'État de la résidence en tant qu'État de la source : le jeu combiné des articles 7 et 23 A empêche cet État d'imposer ces revenus, alors que s'ils étaient payés à un résident de l'autre État, l'État R, étant l'État de la source des dividendes<sup>[, intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés]</sup>, pourrait imposer ces dividendes<sup>[, intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés]</sup> aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10<sup>[, 11, 12, 12A et 12B]</sup>. Les États contractants qui ne trouveraient pas cette situation

satisfaisante pourront inclure dans leurs conventions une disposition selon laquelle l'État de la résidence a le droit, en tant qu'État de la source des dividendes[, intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés], de prélever un impôt sur ces revenus aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10[, 11, 12, 12A et 12B] même s'il applique la méthode de l'exemption. L'État où est situé l'établissement stable [ou base fixe] accorderait une imputation semblable aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 23 A ou du paragraphe 1 de l'article 23 B à l'égard de cet impôt ; le bénéfice de cette imputation ne serait évidemment pas accordé dans les cas où, en vertu de sa législation interne, l'État où est situé l'établissement stable [ou la base fixe] n'impose pas les dividendes[, intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés] rattachés à cet établissement [stable ou base fixe conformément à sa législation interne].

10. Lorsqu'un résident de l'État R reçoit des revenus provenant d'un État tiers par l'intermédiaire d'un établissement stable [ou base fixe] qu'il possède dans l'État E, cet État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus des biens immobiliers situés dans l'État tiers) s'ils sont imputables à cet établissement stable [ou base fixe] (paragraphe 1 de l'article 7 et paragraphe 2 de l'article 21). L'État R doit, en vertu des articles 23 A et 23 B, accorder un dégrèvement pour le revenu imputable à l'établissement stable [ou base fixe] situé dans l'État E. Mais la Convention ne comprend aucune disposition relative au dégrèvement que l'État E doit accorder pour des impôts perçus dans l'État tiers d'où le revenu provient ; toutefois, en vertu du paragraphe 3 de l'article 24, tout dégrèvement prévu par la législation interne de l'État E (à l'exclusion de toute convention de double imposition) au profit de résidents de l'État E doit également être accordé à un établissement stable de l'État E d'une entreprise de l'État R (voir les paragraphes 67 à 72 des Commentaires sur l'article 24 [de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 2 des commentaires sur l'article 24 du présent Modèle]).

11. Le conflit qui existe dans le cas c) du paragraphe 3 ci-dessus n'est pas couvert par la Convention puisque, aux termes de l'article 1, la Convention s'applique seulement aux personnes qui sont des résidents d'un État ou des deux États. Ce cas peut cependant être réglé par voie de procédure amiable (voir également paragraphe 10 ci-dessus [des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]).

11.1 Dans certains cas, le même élément du revenu ou de la fortune peut être imposé par chaque État contractant en tant qu'élément du revenu ou de la fortune de l'un de ses résidents. Cela peut se produire lorsque, par exemple, l'un des États contractants impose le revenu mondial d'une entité qui est un résident de cet État, tandis que l'autre État considère que cette entité est transparente sur le plan fiscal et impose les membres de cette entité qui sont résidents de cet autre État sur leur fraction respective du revenu. La phrase « (sauf dans la mesure où ces dispositions autorisent l'imposition par cet autre État uniquement parce que le revenu est également un revenu reçu par un résident de cet autre État ou parce que la fortune est également une fortune possédée par un résident de cet autre État) » précise qu'en pareils cas, les deux États ne sont pas réciproquement tenus d'éliminer la double imposition à l'égard de l'impôt prélevé par l'autre État exclusivement sur la base de la résidence du contribuable, et que chaque État est donc tenu d'éliminer la double imposition uniquement dans la mesure où l'imposition par l'autre État est conforme aux dispositions de la Convention qui autorisent l'imposition du revenu concerné ou de la fortune concernée en tant qu'État de la source ou État où se trouve un établissement stable [*ou base fixe*] auquel ce revenu ou cette fortune est attribuable, ce qui exclut l'imposition qui résulterait uniquement du fait qu'une personne est résidente de cet autre État. Même si ce résultat serait une conséquence logique de la formulation des articles 23 A et 23 B même en l'absence de cette phrase, l'ajout de la phrase dissipe tout doute à cet égard.

11.2 Les principes exposés au paragraphe précédent sont illustrés par les exemples suivants :

- Exemple A : Une entité établie dans l'État R est un résident de l'État R et est donc taxée sur son revenu mondial dans cet État. L'État S considère que cette entité est transparente sur le plan fiscal et impose les membres de cette entité sur leur fraction respective du revenu perçu par l'entité. Tous les membres de l'entité sont résidents de l'État S. L'intégralité du revenu de l'entité constitue des bénéfices d'entreprise attribuables à un établissement stable situé dans l'État R. Dans ce cas, pour déterminer l'impôt dû par l'entité, l'État R ne sera pas obligé d'accorder l'allègement prévu par l'article 23 A ou 23 B au titre du revenu de l'entité car la résidence des membres de l'entité est la seule raison qui autorise l'État S à imposer ce revenu conformément aux dispositions de la Convention. L'État S, en revanche, sera tenu d'accorder l'allègement visé par l'article 23 A ou 23 B

pour l'intégralité du revenu de l'entité car ce revenu est imposable dans l'État R conformément aux dispositions de l'article 7, indépendamment du fait que l'État R considère que ce revenu est perçu par une entité résidente de l'État R. Pour déterminer le montant de l'impôt sur le revenu payé dans l'État R aux fins d'accorder l'allègement de la double imposition aux membres de l'entité en vertu de l'article 23 B, l'État S devrait prendre en compte le montant de l'impôt payé par l'entité dans l'État R.

- Exemple B : Les faits sont identiques à ceux de l'exemple A, à ceci près que 30 pour cent du revenu provenant de l'entité sont des intérêts générés dans l'État S qui sont attribuables à un établissement stable situé dans l'État R, et le reste du revenu se compose de bénéfices d'entreprise attribuables au même établissement stable. Dans ce cas, l'allègement de la double imposition au titre des bénéfices d'entreprise autres que les intérêts sera accordé conformément aux principes décrits dans l'exemple A. S'agissant des intérêts, cependant, l'État R sera tenu d'accorder un crédit à l'entité en application du paragraphe 2 de l'article 23 A ou du paragraphe 1 de l'article 23 B pour le montant de l'impôt sur les intérêts payé dans l'État S par tous les membres de l'entité, plafonné à 10 pour cent du montant brut des intérêts (qui correspond au montant maximum de l'impôt qui peut être payé dans l'État S conformément au paragraphe 2 de l'article 11 [*du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] ou à l'impôt dû dans l'État R sur ces intérêts (dernière partie du paragraphe 2 de l'article 23 A et du paragraphe 1 de l'article 23 B), le montant le plus faible des deux s'appliquant. L'État S, en revanche, sera également tenu d'accorder l'allègement en vertu de l'article 23 A ou 23 B aux membres de l'entité qui sont résidents de l'État S parce que ce revenu est imposable dans l'État R conformément aux dispositions du paragraphe 1 de l'article 7. Si l'État S applique la méthode d'exemption décrite à l'article 23 A, cela suggère que l'État S devra exempter la fraction des intérêts attribuable aux membres qui sont résidents de l'État S (voir le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21 [*du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 4 des commentaires sur l'article 21 du présent Modèle*] et le paragraphe 9 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B [*du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité ci-dessus*]). Si l'État S applique la méthode d'imputation décrite à l'article 23 B, le crédit devrait s'imputer uniquement à la fraction de l'impôt dû dans l'État S qui dépasse le montant de l'impôt que l'État S serait fondé à

percevoir en vertu du paragraphe 2 de l'article 11, et ce crédit devrait correspondre au montant de l'impôt payé dans l'État R après déduction du crédit que l'État R doit lui-même accorder au titre de l'impôt dû dans l'État S en vertu du paragraphe 2 de l'article 11.

- Exemple C : Les faits sont identiques à ceux de l'exemple A, à ceci près que l'intégralité du revenu de l'entité provient de biens immobiliers situés dans l'État S. Dans ce cas, pour déterminer l'impôt dû par l'entité, l'État R sera tenu d'accorder l'allègement prévu par l'article 23 A ou 23 B pour l'intégralité du revenu de l'entité, car ce revenu est imposable dans l'État S conformément aux dispositions de l'article 6, indépendamment du fait que l'État S considère que ce revenu est perçu par les membres qui sont résidents de l'État S. L'État S, en revanche, n'est pas tenu d'accorder l'allègement prévu par l'article 23 A ou 23 B parce que la résidence de l'entité est la seule raison qui autorise l'État R à imposer ce revenu conformément aux dispositions de la Convention (le résultat serait identique même si le revenu était attribuable à un établissement stable *[ou une base fixe]* situé dans l'État R : voir la première phrase du paragraphe 9 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B *[du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité ci-dessus]*).
- Exemple D : Les faits sont identiques à ceux de l'exemple A, à ceci près que l'intégralité du revenu de l'entité est perçue sous forme d'intérêts générés dans l'État S qui ne sont pas attribuables à un établissement stable *[ou une base fixe]*. Dans ce cas, aux fins de la détermination de l'impôt dû par l'entité, l'État R sera tenu d'accorder un crédit à l'entité en application du paragraphe 2 de l'article 23 A ou du paragraphe 1 de l'article 23 B pour le montant de l'impôt payé sur les intérêts dans l'État S par tous les membres de l'entité, plafonné à 10 pour cent du montant brut des intérêts (qui correspond au montant maximum de l'impôt qui peut être payé dans l'État S conformément aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 11 *[du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]*) ou à l'impôt dû dans l'État R sur ces intérêts (dernière partie du paragraphe 2 de l'article 23 A et du paragraphe 1 de l'article 23 B), le montant le plus faible des deux s'appliquant. L'État S, en revanche, ne sera pas tenu d'accorder l'allègement en vertu de l'article 23 A ou 23 B au titre du revenu de l'entité étant donné que ce revenu n'est pas généré dans l'État R et n'est pas attribuable à un établissement stable

[ou une base fixe] situé dans l'État R, et que la seule raison qui autorise l'État R à imposer ce revenu est qu'il s'agit également d'un revenu perçu par un résident de l'État R. Le paragraphe 1 de l'article 11 confirme le droit de l'État R d'imposer les intérêts en tant que revenu perçu par une entité résidente de l'État R.

- Exemple E : Les faits sont identiques à ceux de l'exemple D, à ceci près que l'intégralité du revenu de l'entité est perçue sous forme d'intérêts générés dans l'État R. Dans ce cas, aux fins de la détermination de l'impôt dû par l'entité, l'État R ne sera pas tenu d'accorder un allègement conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B au titre du revenu perçu par l'entité car la seule raison qui autorise l'État S à imposer ce revenu conformément aux dispositions de la Convention est la résidence des membres de l'entité. L'État S, en revanche, sera tenu d'accorder un crédit aux membres en application du paragraphe 2 de l'article 23 A ou du paragraphe 1 de l'article 23 B pour le montant de l'impôt sur les intérêts payé par l'entité dans l'État R, plafonné à 10 pour cent du montant brut des intérêts (qui correspond au montant maximum de l'impôt qui peut être payé dans l'État R conformément aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 11 [du *Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]) ou à l'impôt dû dans l'État S sur ces intérêts (dernière partie du paragraphe 2 de l'article 23 A et du paragraphe 1 de l'article 23 B), le montant le plus faible des deux s'appliquant. L'État S ne sera toutefois pas tenu d'accorder un allègement conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B au titre de l'impôt payé dans l'État R au-delà du montant maximum de l'impôt qui peut être prélevé conformément aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 11 étant donné que les intérêts ne sont pas attribuables à un établissement stable [ou une base fixe] dans l'État R, et que la seule raison qui autorise l'État R à prélever cet impôt supplémentaire est que le revenu est également un revenu perçu par un résident de l'État R. Même si le paragraphe 2 de l'article 11 et le paragraphe 3 de l'article 1 confirment le droit de l'État R d'imposer les intérêts en tant qu'intérêts provenant de l'État R, l'État S considère que le bénéficiaire effectif de ces intérêts est un résident de l'État S, ce qui explique pourquoi il ne tient pas compte de l'impôt payé dans l'État R qui dépasse 10 pour cent du montant des intérêts.
- Exemple F : Les faits sont identiques à ceux de l'exemple D, à ceci près que l'intégralité du revenu de l'entité est perçue sous

forme d'intérêts dans un État tiers. Dans ce cas, aux fins de la détermination de l'impôt dû par l'entité, l'État R ne sera pas tenu d'accorder un allègement conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B au titre du revenu perçu par l'entité car la seule raison qui autorise l'État S à imposer ce revenu conformément aux dispositions de la Convention est la résidence des membres de l'entité. L'État S ne sera pas non plus tenu d'accorder un allègement conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B au titre du revenu perçu par l'entité étant donné que ce revenu n'est pas perçu dans l'État R et n'est pas attribuable à un établissement stable [ou une base fixe] situé dans l'État R, et que la seule raison qui autorise l'État R à imposer ce revenu est qu'il s'agit également d'un revenu perçu par un résident de l'État R. Le paragraphe 1 de l'article 21 confirme le droit de l'État R d'imposer les intérêts en tant que revenu perçu par une entité résidente de l'État R. Le paragraphe 1 de l'article 21 confirme également le droit de l'État S d'imposer les intérêts en tant que revenu perçu par les membres de l'entité qui sont résidents de l'État S.

## **B. Description des méthodes pour éliminer les doubles impositions**

12. Les conventions existantes suivent deux principes directeurs pour éliminer la double imposition par l'État dont le contribuable est un résident. Pour simplifier, il ne sera question ici que de l'impôt sur le revenu, mais les principes s'appliquent de la même façon à l'impôt sur la fortune.

### *1. Le principe de l'exemption*

13. Suivant le principe de l'exemption, l'État de la résidence R n'assujettit pas à l'impôt les revenus imposables, selon la Convention, dans l'État E ou S (et, évidemment, pas non plus les revenus qui ne sont imposables que dans l'État E ou S ; voir le paragraphe 6 ci-dessus [des commentaires sur l'article 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]).

14. Le principe de l'exemption peut être appliqué suivant deux méthodes principales :

- a) le revenu imposable dans l'État E ou S n'est, en aucune façon, pris en compte par l'État R aux fins de son impôt ; l'État R n'est donc pas en droit de prendre en considération le revenu ainsi

exempté lorsqu'il fixe l'impôt à percevoir sur le reste du revenu ; cette méthode est appelée « exemption intégrale » ;

- b) le revenu imposable dans l'État E ou S n'est pas imposé par l'État R, mais l'État R conserve le droit de prendre en considération ce revenu lorsqu'il fixe l'impôt à percevoir sur le reste du revenu ; cette méthode est appelée « exemption avec progressivité ».

## 2. *Le principe de l'imputation*

15. Suivant le principe de l'imputation, l'État de résidence R calcule l'impôt sur la base du montant total des revenus du contribuable, y compris ceux qui proviennent de l'autre État E ou S qui, conformément à la Convention, sont imposables dans cet autre État (mais non compris les revenus qui ne sont imposables que dans l'État S ; voir le paragraphe 6 ci-dessus [*des commentaires sur l'article 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]). Il déduit ensuite de l'impôt qui lui est dû celui qui est payé dans l'autre État.

16. Le principe de l'imputation peut être appliqué suivant deux méthodes principales :

- a) l'État R accorde une déduction correspondant au montant total de l'impôt effectivement payé dans l'autre État sur des revenus imposables dans cet État ; cette méthode est appelée « imputation intégrale » ;
- b) la déduction accordée par l'État R au titre de l'impôt payé dans l'autre État est limitée à la fraction de son propre impôt qui correspond aux revenus imposables dans l'autre État ; cette méthode est appelée « imputation ordinaire ».

17. La différence fondamentale entre les méthodes consiste en ce que les méthodes de l'exemption considèrent le revenu alors que les méthodes de l'imputation considèrent l'impôt.

## C. **Application et conséquences des méthodes**

18. Un exemple chiffré permettra de faire mieux comprendre les conséquences des diverses méthodes. Prenons par exemple un revenu total de 100 000 dont 80 000 proviennent d'un État (État de la résidence R) et 20 000 de l'autre État (État de la source S). Supposons que dans l'État R le taux de l'impôt est de 35 pour cent sur un revenu de 100 000 et de 30 pour cent sur un revenu de 80 000. Supposons également que dans l'État S le taux est soit de 20 pour cent — cas (i) — soit



de 40 pour cent — cas (ii)—de sorte que l'impôt à payer dans cet État sur 20 000 correspondra à 4 000 dans le cas (i), ou 8 000 dans le cas (ii), respectivement.

19. Si le contribuable tire la totalité de son revenu de 100 000 de l'État R, l'impôt auquel il est assujéti sera de 35 000. S'il dispose d'un revenu du même montant, mais qui est constitué comme il est indiqué ci-dessus, et si aucun dégrèvement n'est prévu dans la législation interne de l'État R et s'il n'existe aucune convention entre l'État R et l'État S, le montant total de l'impôt sera dans le cas (i) de 35 000 + 4 000 = 39 000, et dans le cas (ii) de 35 000 + 8 000 = 43 000.

### 1. Méthodes de l'exemption

20. Selon les méthodes de l'exemption, l'État R restreint son imposition à la partie du montant total des revenus qu'il a le droit d'imposer conformément aux divers articles de la Convention, c'est-à-dire 80 000.

#### a) Exemption intégrale

L'État R perçoit l'impôt sur 80 000 au taux de l'impôt applicable aux 80 000, c'est-à-dire à 30 pour cent.

	Cas (i)	Cas (ii)
Impôt dans l'État R, 30 % de 80,000	24 000	24 000
Plus impôt dans l'État S	<u>4 000</u>	<u>8 000</u>
Impôts totaux	28 000	32 000
Dégrèvement accordé dans l'État R	11 000	11 000

#### b) Exemption avec progressivité

L'État R perçoit l'impôt sur 80 000 au taux d'impôt applicable au revenu total d'où qu'il provienne (100 000), c'est-à-dire à 35 pour cent.

	Cas (i)	Cas (ii)
Impôt dans l'État R, 35 % de 80,000	28 000	28 000
Plus impôt dans l'État S	<u>4 000</u>	<u>8 000</u>
Impôts totaux	32 000	36 000
Dégrèvement accordé dans l'État R	7 000	7 000

21. Dans l'un et l'autre cas, le niveau de l'impôt perçu dans l'État S n'influera en aucune façon sur le montant total de l'impôt auquel l'État R renonce. Lorsque le taux de l'impôt sur des revenus provenant de l'État S est moins élevé dans l'État S que le dégrèvement qui doit être accordé par l'État R—cas a (i), a (ii) et b (i)—le contribuable obtiendra un résultat plus avantageux que si son revenu total provenait uniquement de l'État R et, dans le cas inverse—cas b (ii)—un résultat moins avantageux.

22. L'exemple montre également que le dégrèvement accordé lorsque l'État R applique la méthode de l'exemption intégrale peut être plus élevé que l'impôt perçu dans l'État S, même si les taux de l'impôt de l'État S sont plus élevés que dans l'État R. Cette conséquence résulte du fait que dans la méthode de l'exemption intégrale, il n'y a pas que l'impôt de l'État R sur le revenu de l'État S qui est abandonné (35 pour cent de 20 000 = 7 000 ; comme dans l'exemption avec progressivité), mais l'impôt frappant le reste du revenu (80 000) est également réduit d'un montant correspondant à la différence des taux applicables dans l'État R aux deux niveaux de revenu (35 moins 30 = 5 pour cent appliqués aux 80 000 = 4 000).

## 2. Méthodes de l'imputation

23. Selon les méthodes de l'imputation, l'État R conserve son droit d'imposer le revenu total du contribuable mais accorde une déduction sur l'impôt ainsi calculé.

### a) Imputation intégrale

L'État R calcule l'impôt sur le montant total des 100 000 au taux de 35 pour cent et accorde la déduction de l'impôt dû dans l'État S sur le revenu provenant de S.

	Cas (i)	Cas (ii)
Impôt dans l'État R, 35 % de 100,000	35 000	35 000
Moins impôt dans l'État S	<u>-4 000</u>	<u>-8 000</u>
Impôt dû	31 000	27 000
Impôts totaux	35 000	35 000
Dégrèvement accordé dans l'État R	4 000	8 000

b) *Imputation ordinaire*

L'État R calcule l'impôt sur le revenu total de 100 000 au taux de 35 pour cent et accorde la déduction de l'impôt dû dans l'État S sur le revenu provenant de S, mais en aucun cas il ne l'accorde pour un montant supérieur à la partie de l'impôt dans l'État R imputable au revenu provenant de S (déduction maximum). La déduction maximum sera de 35 pour cent de 20 000 = 7 000.

	Cas (i)	Cas (ii)
Impôt dans l'État R, 35 % de 100,000	35 000	35 000
Moins impôt dans l'État S	<u>-4 000</u>	
Moins déduction maximum		<u>7 000</u>
Impôt dû	31 000	28 000
Impôts totaux	35 000	36 000
Dégrèvement accordé dans l'État R	4 000	7 000

24. L'une des caractéristiques des méthodes de l'imputation comparées aux méthodes de l'exemption est que l'État R n'est jamais tenu d'accorder une déduction supérieure au montant de l'impôt dû dans l'État S.

25. Si l'impôt dû dans l'État S est moins élevé que l'impôt de l'État R calculé sur le revenu de l'État S (déduction maximum), le contribuable devra toujours acquitter le même montant d'impôt que s'il avait été imposé uniquement dans l'État R, c'est-à-dire que si son revenu total provenait uniquement de l'État R.

26. On aboutit à un résultat identique lorsque l'impôt dû dans l'État S est le plus élevé mais que l'État R applique l'imputation intégrale, tout au moins aussi longtemps que l'impôt total dû dans l'État R est au moins aussi élevé ou plus élevé que le montant de l'impôt dû dans l'État S.

27. Lorsque l'impôt dû dans l'État S est plus élevé et que la déduction est limitée (imputation ordinaire), le contribuable n'est pas dégrévé du total de l'impôt acquitté dans l'État S. Dans une telle hypothèse, la situation serait donc moins avantageuse que dans le cas où il tirerait la totalité de son revenu de l'État R et, dans ces conditions, la méthode de l'imputation ordinaire aurait les mêmes effets que la méthode de l'exemption avec progressivité.

**Tableau 23-1 Montant total des impôts  
perçus dans les cas cités ci-dessus**

		Si l'impôt dans l'État S est	
		4,000 (cas (i))	8,000 (cas (ii))
A. Tous les revenus proviennent de l'État R	Impôt total = 35,000		
B. Revenu provenant de deux États : 80 000 dans l'État R et 20 000 dans l'État S	Impôt total si l'impôt de l'État S est		
		4,000 (cas (i))	8,000 (cas (ii))
Aucune convention (19) <sup>1</sup>	39 000		43 000
Exemption intégrale (20a)	28 000		32 000
Exemption avec progressivité (20b)	32 000		36 000
Imputation intégrale (23a)	35 000		35 000
Imputation ordinaire (23b)	35 000		36 000

1 Les numéros entre parenthèses se réfèrent aux paragraphes de ces Commentaires.

**Tableau 23-2 Montant de l'impôt auquel l'État  
de la résidence a renoncé**

		Si l'impôt dans l'État S est	
		4,000 (cas (i))	8,000 (cas (ii))
Aucune convention	0		0
Exemption intégrale (20a) <sup>1</sup>	11,000		11,000
Exemption with progression (20b)	7,000		7,000
Imputation intégrale (23a)	4,000		8,000
Imputation ordinaire (23b)	4,000		7,000

1 Les numéros entre parenthèses se réfèrent aux paragraphes de ces Commentaires.

#### D. Méthodes proposées dans les articles

28. Dans les conventions conclues entre les pays membres de l'OCDE, les deux principes ont été suivis : certains États sont partisans du premier, d'autres du second. Théoriquement, il pourrait paraître préférable d'avoir un seul principe, mais étant donné les divergences d'opinion, on a laissé à chaque État toute liberté de choix.

29. En revanche, on a jugé important de limiter le nombre des méthodes utilisables fondées sur chaque principe directeur. Eu égard à cette limitation, les articles sont conçus de façon à laisser aux pays membres le choix entre deux méthodes :

- l'exemption avec progressivité (article 23 A) et
- l'imputation ordinaire (article 23 B).

30. Si deux États contractants adoptent la même méthode, il suffira d'insérer dans la Convention l'article correspondant. Si au contraire deux États contractants adoptent des méthodes différentes, les deux articles pourront être fusionnés en un seul et il faudra mentionner le nom de l'État en cause dans la partie de l'article correspondant à la méthode qu'il a adoptée.

31. Des États contractants peuvent utiliser une combinaison des deux méthodes. Une telle combinaison est en fait nécessaire à un État contractant R qui adopte d'une manière générale la méthode de l'exemption, dans le cas des revenus qui peuvent être assujettis à un impôt limité dans l'autre État contractant S en vertu des articles 10*f*, 11, 12, 12 A et 12B]. Dans ce cas, l'article 23 A prévoit à son paragraphe 2 une imputation pour l'impôt limité perçu dans l'autre État contractant S (des modifications aux paragraphes 1 et 2 de l'article 23 A peuvent toutefois s'avérer nécessaire dans le cas de distributions d'une société de placement immobilier lorsque des dispositions similaires à celles suggérées aux paragraphes 67.1 à 67.7 des Commentaires sur l'article 10 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 31 des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle*] ont été adoptées par les États contractants). De plus les États qui adoptent de manière générale la méthode de l'exemption peuvent souhaiter exclure de cette exemption certains éléments de revenu et leur appliquer la méthode de l'imputation. Dans ce cas, le texte du paragraphe 2 de l'article 23 A pourrait être modifié afin d'inclure ces éléments de revenu.

[...]

32. Les deux articles sont conçus d'une manière générale et ne donnent pas de règles détaillées concernant le calcul de l'exemption ou l'imputation, ceci étant laissé à la législation interne et à la pratique applicables. Les États contractants qui estiment nécessaire de régler un problème particulier dans la Convention elle-même demeurent libres de le faire dans leurs négociations bilatérales.

### **E. Conflits de qualification**

32.1 En vertu des articles 23 A et 23 B, un allègement d'impôt doit être accordé par la méthode d'exemption ou par la méthode d'imputation, selon le cas, lorsqu'un élément de revenu ou de fortune est imposable dans l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention. L'État de la résidence a donc l'obligation d'appliquer la méthode d'exemption ou la méthode d'imputation à un élément de revenu ou de fortune dont la Convention autorise l'imposition par l'État de la source.

32.2 L'interprétation des mots « sont imposables dans l'autre État contractant conformément aux dispositions de la présente Convention » qui sont utilisés dans les deux articles présente une importance particulière pour le traitement des cas dans lesquels l'État de la résidence et l'État de la source classent de manière différente le même élément de revenu ou de fortune pour l'application des dispositions de la Convention.

32.3 Différentes situations doivent être prises en considération à cet égard. Lorsque, en raison de différences entre les droits internes de l'État de la source et de l'État de la résidence, le premier applique à un élément particulier de revenu ou de fortune, des dispositions de la Convention différentes de celles qu'auraient appliquées l'État de la résidence au même élément, le revenu n'en reste pas moins imposé conformément aux dispositions de la Convention telles que les interprète et les applique l'État de la source. Dans un cas de ce genre, les deux articles requièrent donc que l'État de la résidence accorde un allègement de la double imposition en dépit du conflit de qualification résultant de ces différences entre les droits internes.

32.4 Ce point peut être illustré par l'exemple suivant : une société de personnes établie dans l'État E exerce une activité économique dans cet État par l'intermédiaire d'un établissement stable. Un associé, résidant de l'État R, cède ses intérêts dans cette société de personnes. L'État E traite la société de personnes comme transparente sur le plan fiscal tandis que l'État R la considère comme une entité

imposable. L'État E considère donc que la cession de la participation dans la société de personnes constitue, pour l'application de sa convention avec l'État R, l'aliénation par la société des actifs qui sous-tendent les activités de la société de personnes, aliénation qui peut être imposée par cet État en application des paragraphes 1 ou 2 de l'article 13. L'État R, qui traite la société de personnes comme une entité imposable, considère que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes est assimilable à la cession des actions d'une société par actions, laquelle ne peut pas être imposée par l'État E en vertu du paragraphe 5 de l'article 13 [*d'une convention similaire au Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]. Dans ce cas, le conflit de qualification résulte exclusivement de la différence de traitement de sociétés de personnes dans la législation interne des deux États et l'État E doit être considéré par l'État R comme ayant imposé la plus-value de cession « conformément aux dispositions de la Convention » pour l'application de l'article 23 A ou de l'article 23 B. L'État R doit donc accorder une exemption en vertu de l'article 23 A ou un crédit d'impôt en vertu de l'article 23 B en dépit du fait qu'en vertu de son droit interne, il traite la plus-value de cession comme un revenu provenant de la cession d'actions d'une société par actions et que si la définition du revenu par l'État E était conforme à celle de l'État R, ce dernier n'aurait pas à accorder d'allègement au titre de l'article 23 A ou de l'article 23 B. Aucune double imposition ne sera donc constatée dans ce cas.

32.5 Toutefois, l'article 23 A ou l'article 23 B n'exigent pas de l'État de la résidence qu'il élimine la double imposition dans tous les cas où l'État de la source a soumis à imposition un élément de revenu en lui appliquant une disposition de la Convention qui est différente de celle que l'État de la résidence considère comme applicable. Ainsi, dans l'exemple ci-dessus, si pour l'application du paragraphe 2 de l'article 13, l'État E considère que la société de personnes a exercé une activité par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires alors que l'État R soutient qu'il y a lieu d'appliquer le paragraphe 5 [*de l'article 13 d'une convention similaire au Modèle de convention fiscale de l'OCDE*] parce que la société de personnes n'a pas d'installation fixe d'affaires dans l'État E, le différend porte sur la question de savoir si l'État E a imposé le revenu conformément aux dispositions de la Convention. La même question peut se poser si l'État E, pour l'application du paragraphe 2 de l'article 13, a interprété les mots « qui font partie de l'actif » comme couvrant certains actifs qui ne seraient pas entrés dans le champ d'application de cette disposition selon l'interprétation donnée par l'État R. Ces conflits qui résultent de différences

d'interprétation des faits ou des dispositions de la Convention doivent être distingués des conflits de qualification décrits dans le paragraphe ci-dessus qui résultent non pas de différences d'interprétation de dispositions de la Convention mais de différences entre les législations internes. Dans le premier cas, l'État de la résidence peut soutenir que l'État de la source n'a pas appliqué son impôt conformément aux dispositions de la Convention si cette application a été basée sur ce que l'État de la résidence considère comme une interprétation erronée des faits ou de la Convention. Les États devraient utiliser les dispositions de l'article 25 (procédure amiable), et en particulier de son paragraphe 3, pour résoudre les conflits de ce type lorsque les différences d'approche conduiraient à une double imposition.

32.6 Par ailleurs, les mots « conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables » doivent aussi être interprétés en relation avec des cas possibles de double exemption qui peuvent résulter de l'application de l'article 23. Lorsque l'État de la source considère que les dispositions de la Convention lui interdisent de soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune qu'il aurait normalement eu le droit d'imposer, l'État de la résidence doit, pour l'application du paragraphe 1 de l'article 23 A, considérer que cet élément de revenu n'est pas imposable par l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention même s'il aurait lui-même appliqué la Convention de manière différente de sorte qu'il aurait eu le droit d'imposer ce revenu, s'il avait été l'État de la source. L'État de la résidence n'est donc pas tenu par le paragraphe 1 d'exempter l'élément de revenu, résultat qui est conforme à la fonction de base de l'article 23 qui est d'éliminer la double imposition [*voir cependant le paragraphe 16 ci-dessous des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle*].

32.7 Cette situation peut être illustrée par référence à une variante de l'exemple ci-dessus. Une activité est exercée par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires dans l'État E par une société de personnes établie dans cet État et un associé, résidant dans l'État R, aliène ses intérêts dans cette société. On modifie toutefois les faits de l'exemple en supposant que E traite la société de personnes comme une entité imposable tandis que l'État R la considère comme transparente du point de vue fiscal ; on suppose par ailleurs que l'État R applique la méthode d'exemption. L'État E, qui traite la société de personnes comme une société par actions, considère que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes est assimilable à la cession



des actions d'une société par actions qu'il ne peut pas imposer en vertu du paragraphe 5 de l'article 13 [*d'une convention similaire au Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]. L'État R considère pour sa part que l'aliénation de la participation dans la société de personnes aurait dû être imposée par l'État E car elle représente l'aliénation par l'associé des actifs qui sous-tendent les activités de la société de personnes, aliénation à laquelle les paragraphes 1 ou 2 de l'article 13 [*de cette convention*] seraient applicables. Pour déterminer s'il a l'obligation d'exempter le revenu en vertu du paragraphe 1 de l'article 23 A, l'État R devrait cependant considérer que, eu égard à la combinaison de l'application des dispositions de la convention et de celle du droit interne de l'État E, le revenu n'est pas imposable par l'État E conformément aux dispositions de la Convention. L'État R n'est donc pas obligé d'exempter le revenu.

## F. Décalage quant au moment de l'imposition

32.8 Les dispositions de la Convention qui autorisent l'État de la source à imposer des éléments particuliers de revenu ou de capital ne prévoient aucune restriction quant au moment où l'impôt en question doit être appliqué (voir, par exemple, le paragraphe 2.2 des Commentaires sur l'article 15 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 2 des commentaires sur l'article 15 du présent Modèle*]). Puisque aussi bien l'article 23 A que l'article 23 B exigent que l'allègement soit accordé lorsqu'un élément de revenu ou de capital peut être imposé par l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention, il s'ensuit que cet allègement doit être accordé quel que soit le moment où l'impôt est exigé par l'État de la source. L'État de la résidence doit donc accorder l'allègement de la double imposition par la méthode de l'imputation ou de l'exemption pour cet élément de revenu ou de capital, même si l'État de la source l'impose au cours d'une année antérieure ou postérieure. Toutefois, certains États ne suivent pas le libellé de l'article 23 A ou de l'article 23 B dans leurs conventions bilatérales et subordonnent l'allègement de la double imposition qu'ils accordent en vertu des conventions fiscales à ce qu'ils accordent en vertu de leur législation nationale. On attend néanmoins de ces pays qu'ils recherchent d'autres moyens (par exemple, la procédure amiable) pour alléger la double imposition qui pourrait sinon se produire dans le cas où l'État de la source applique l'impôt au cours d'une année fiscale différente.

## II. Commentaires des dispositions de l'article 23 A (méthode d'exemption)

### *Paragraphe 1*

#### **A. Obligation incombant à l'État de la résidence d'accorder l'exemption**

33. L'article prévoit que l'État de la résidence R doit exempter de l'impôt les revenus et la fortune qui « sont imposables » dans l'autre État E ou S conformément aux dispositions de la Convention.

34. En conséquence, l'État de la résidence doit exempter les revenus et la fortune qui sont imposables par l'autre État conformément aux dispositions de la Convention, que le droit d'imposer soit effectivement ou non exercé par cet autre État. Il semble que cette méthode soit la plus pratique, puisqu'elle dispense l'État de la résidence de se livrer à des enquêtes sur le régime fiscal effectivement appliqué dans l'autre État.

[...]

35. Le cas échéant, certains États contractants pourront juger parfois opportun, afin d'éviter une absence d'imposition, de déroger à l'obligation absolue incombant à l'État de la résidence d'accorder une exemption [...]. Tel sera le cas lorsqu'en vertu de la législation interne de l'État de la source, aucun impôt sur des éléments déterminés de revenu ou de fortune n'est prévu, ou lorsque l'impôt n'est pas effectivement perçu en raison de circonstances particulières, telles que la compensation avec des pertes, une erreur ou l'expiration du délai de prescription. Pour éviter une telle absence d'imposition d'éléments déterminés de revenu les États contractants peuvent convenir d'amender l'article correspondant lui-même [...]. On pourrait aussi déroger à la règle dans le but de parvenir à une certaine réciprocité, lorsque l'un des États adopte la méthode de l'imputation et l'autre celle de l'exemption. Enfin, il est aussi possible de faire exception à la règle générale lorsqu'un État souhaite appliquer à certains éléments de revenu la méthode de l'imputation plutôt que celle de l'exemption (voir le paragraphe 31 ci-dessus [*des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Voir aussi les observations incluses au paragraphe 17 ci-dessous des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle*]).

36. Il convient également de noter que, comme il est expliqué aux paragraphes 11.1 et 11.2 ci-dessus [*des commentaires sur les*

*articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], l'article 23 A n'oblige pas un État contractant à exempter le revenu ou la fortune lorsque la seule raison pour laquelle l'autre État contractant peut imposer ce revenu ou cette fortune conformément aux dispositions de la Convention est que cet autre État attribue ce revenu ou cette fortune à un résident de cet autre État.

### **B. Autre rédaction de l'article**

37. Telle qu'elle est formulée dans l'article, la méthode de l'exemption a pour effet de diminuer le revenu ou la fortune imposables dans l'État de la résidence du montant exonéré par cet État. Si, dans un État donné, le montant du revenu établi pour le calcul de l'impôt est utilisé à d'autres fins, par exemple pour le calcul de prestations de caractère social, l'application de la méthode de l'exemption sous la forme proposée pourra avoir pour effet de faire bénéficier de ces prestations des personnes qui n'y auraient pas droit. Pour remédier à cet inconvénient, il est possible de modifier l'article de façon que le revenu en question soit compris dans le revenu imposable par l'État de la résidence. Ce dernier devra alors renoncer à la fraction de l'impôt total correspondant au revenu en question. Cette procédure aboutirait au même résultat que la méthode proposée dans l'article. Les États pourront modifier en ce sens le texte de l'article. Si un État le désire, le paragraphe 1 de l'article peut être rédigé comme suit :

Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, ne sont imposables que ou sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État déduit de l'impôt sur le revenu ou sur la fortune, sous réserve des dispositions du paragraphe 2, un montant égal à la fraction de l'impôt sur le revenu ou sur la fortune correspondant, selon le cas, aux revenus que ce résident reçoit de l'autre État ou à la fortune qu'il y possède.

Lorsque l'article est rédigé de cette manière, le paragraphe 3 n'est pas nécessaire et peut être omis.

### **C. Problèmes divers**

38. L'article 23 A contient le principe selon lequel l'État de la résidence doit accorder l'exemption mais ne fournit pas de règles détaillées sur la question de savoir comment l'exemption doit être réalisée. Ceci est conforme à la structure générale de la Convention. Les articles 6 à 22 également posent des règles d'attribution du droit d'imposer les divers types de revenu ou de fortune sans traiter, en

principe, de la détermination du revenu ou de la fortune imposable, des déductions, des taux d'impôts, etc. (voir cependant [le paragraphe 3 de l'article 7 et] l'article 24). L'expérience a montré que de nombreux problèmes peuvent surgir. Ceci est particulièrement vrai en ce qui concerne l'article 23 A. Certains d'entre eux sont traités dans les paragraphes suivants. En l'absence d'une disposition expresse de la Convention, la législation interne de chaque État contractant est applicable. Certaines conventions comprennent une référence expresse à la législation interne, mais ceci n'est évidemment d'aucun secours dès lors que la méthode de l'exemption n'est pas utilisée dans la législation interne. Dans de tels cas, les États contractants qui rencontrent ce problème devraient établir des règles pour l'application de l'article 23 A, en cas de nécessité après s'être mis en rapport avec l'autorité compétente de l'autre État contractant (paragraphe 3 de l'article 25).

### 1. *Montant à exonérer*

39. Le montant des revenus à exonérer de l'impôt par l'État de la résidence est celui qui, sans la Convention, aurait été assujéti à l'impôt interne sur le revenu conformément à la législation interne régissant cet impôt. Il peut toutefois différer du montant du revenu assujéti à l'impôt par l'État de la source conformément à sa législation interne.

40. Normalement, la base de calcul de l'impôt sur le revenu est le revenu net total, c'est-à-dire le revenu brut diminué des déductions autorisées. C'est donc le revenu brut provenant de l'État de la source moins toutes les déductions autorisées (spécifiques ou proportionnelles) liées à l'acquisition de ce revenu qui doit être exempté.

41. Des problèmes résultent du fait que la plupart des pays prévoient dans leurs législations fiscales respectives des déductions supplémentaires du revenu total ou de certains éléments de revenu pour aboutir au revenu soumis à l'impôt. Un exemple chiffré illustrera le problème :

a) Revenu de source nationale (brut moins dépenses autorisées)	100
b) Revenu de l'autre État (brut moins dépenses autorisées)	<u>100</u>
c) Revenu total	200
d) Déductions prévues par la législation de l'État de la résidence pour d'autres dépenses non liées à aucun des éléments de revenu mentionnés sous a ou b, telles que primes d'assurance, libéralités faites à des institutions charitables	<u>-20</u>

e) Revenu net	180
f) Allègements personnels et familiaux	-30
g) Revenu soumis à l'impôt	150

La question qui se pose est de savoir quel montant doit être exempté de l'impôt, par exemple :

- 100 (ligne *b*), laissant un montant imposable de 50 ;
- 90 (moitié de la ligne *e*, conformément à la proportion existant entre la ligne *b* et la ligne *c*), laissant 60 (la ligne *f* étant entièrement déduite du revenu de source nationale) ;
- 75 (moitié de la ligne *g*, conformément à la proportion existant entre la ligne *b* et la ligne *c*) laissant 75 ;
- ou tout autre montant.

42. Une comparaison des législations et des pratiques des pays membres de l'OCDE montre que le montant à exempter varie considérablement d'un pays à l'autre. La solution adoptée par un État dépendra de la politique suivie par cet État et de la structure de son impôt. L'intention d'un État peut être que ses résidents bénéficient toujours de l'avantage total des allègements personnels et familiaux et des autres déductions. Dans d'autres États, ces montants exonérés d'impôts sont répartis proportionnellement. Dans plusieurs États, les allègements personnels et familiaux font partie du barème progressif, sont accordés en tant que déduction de l'impôt ou même sont inconnus, la situation de famille étant prise en considération par des barèmes d'impôts séparés.

43. En raison des grandes différences existant dans les divers États dans les politiques et techniques fiscales concernant la détermination de l'impôt, en particulier les déductions, allègements et avantages similaires, il est préférable de ne pas proposer une solution explicite et uniforme dans la Convention, mais de laisser à chaque État la liberté d'appliquer sa propre législation et sa propre technique. Les États contractants qui préféreraient cependant résoudre ces problèmes spéciaux dans leur convention sont naturellement libres de le faire dans des négociations bilatérales. On attire finalement l'attention sur le fait que le problème présente également de l'importance pour les États appliquant la méthode de l'imputation [...]).

## 2. Régime applicable en cas de pertes

44. En appliquant l'article 23 A, plusieurs États contractants traitent les pertes subies dans l'autre État de la même manière que les

revenus provenant de cet État ; en tant qu'État de la résidence (État R), ils n'accordent pas de déduction pour une perte subie en raison de biens immobiliers ou d'un établissement stable situés dans l'autre État (E ou S). Pour autant que cet autre État admette le report d'une telle perte, le contribuable ne subira pas de préjudice, en ce sens qu'il sera seulement empêché de demander une double déduction pour la même perte, d'une part dans l'État E (ou S) et d'autre part dans l'État R. D'autres États peuvent, en tant qu'État de la résidence R, admettre à titre de déduction du revenu qu'ils taxent une perte subie dans l'État E (ou S). Dans une telle hypothèse, l'État R devrait être libre de restreindre l'exemption qu'il accorde, conformément au paragraphe 1 de l'article 23 A, aux bénéfices ou revenus réalisés ultérieurement dans l'autre État E (ou S) en déduisant de ces bénéfices ou revenus subséquents le montant des pertes antérieures que le contribuable peut reporter dans l'État E (ou S). Comme la solution dépend au premier chef de la législation interne des États contractants et comme les législations des pays membres de l'OCDE présentent des différences substantielles, aucune solution ne peut être proposée dans l'article lui-même ; s'ils l'estiment nécessaire, les États contractants demeurent libres de préciser le point mentionné ci-dessus et les autres problèmes liés au régime des pertes [...] dans des négociations bilatérales, soit dans l'article lui-même, soit par voie d'accord amiable (paragraphe 3 de l'article 25).

### 3. *Imposition du solde du revenu*

45. En dehors de l'application de taux progressifs d'impôt, problème désormais traité au paragraphe 3 de l'article [...], certains problèmes peuvent résulter de dispositions particulières de la législation fiscale. Ainsi certaines législations fiscales prévoient-elles par exemple que l'imposition débute seulement si un montant minimum de revenu imposable est atteint ou dépassé (seuil d'exemption d'impôt). Le revenu total avant l'application de la Convention peut fort bien excéder manifestement ce seuil de franchise d'impôt ; mais en vertu de l'exemption résultant de l'application de la Convention qui conduit à une déduction du revenu exempt d'impôt du revenu imposable total, le revenu imposable restant peut être réduit à un montant inférieur à ce seuil. Pour les raisons mentionnées au paragraphe 43 ci-dessus [*des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], aucune solution uniforme ne peut être proposée. On peut toutefois noter que le problème ne se pose pas si l'autre rédaction du paragraphe 1 de l'article 23 A [...] est adoptée.

46. Certains États ont introduit des systèmes spéciaux d'imposition des bénéfices des sociétés [...]. Dans les États appliquant le système du double taux de l'impôt des sociétés [...], le problème peut se poser de savoir si le revenu à exempter doit être déduit du bénéfice non distribué (auquel le taux normal s'applique) ou du bénéfice distribué (auquel s'applique un taux réduit) ou si le revenu à exempter doit être attribué en partie aux bénéfices distribués et en partie aux bénéfices non distribués. Lorsque, en vertu de la législation d'un État appliquant le système du double taux de l'impôt des sociétés, un impôt supplémentaire est perçu dans le chef de la société mère sur des dividendes qu'elle reçoit d'une filiale nationale mais qu'elle ne redistribue pas (cet impôt supplémentaire étant justifié par le fait qu'il s'agit d'une compensation pour l'avantage du taux réduit d'impôt accordé à la filiale pour ses distributions), la question se pose de savoir si cet impôt supplémentaire peut être établi lorsque la filiale paie ses dividendes à l'aide d'un revenu exempté d'impôt en vertu de la Convention. Finalement, un problème analogue peut être soulevé en liaison avec des impôts (précompte, *Advance Corporation Tax*) perçus sur les bénéfices distribués d'une société dans le but de couvrir le crédit d'impôt accordé aux actionnaires [...]. La question est de savoir si ces impôts spéciaux liés à la distribution de bénéfices peuvent être levés dans la mesure où les distributions sont effectuées à l'aide de bénéfices exempts d'impôt. Il appartient aux États contractants de régler la question dans des négociations bilatérales.

### **Paragraphe 2**

47. Selon les articles 10 et 11 [*ainsi que les articles 12, 12A et 12B*], le droit d'imposer les dividendes[, *intérêts, redevances, rémunérations pour services techniques et revenus provenant de services numériques automatisés*] est réparti entre l'État de la résidence et l'État de la source. Dans ces cas, l'État de la résidence demeure libre de ne pas imposer s'il le désire [...] et d'appliquer la méthode de l'exemption également aux éléments de revenu mentionnés ci-dessus. Toutefois, lorsque l'État de la résidence préfère exercer son droit d'imposer ces éléments de revenu, il ne peut appliquer la méthode de l'exemption pour éviter la double imposition puisque, de ce fait, il renoncerait totalement à imposer le revenu en question. Pour l'État de la résidence, l'application de la méthode de l'imputation semble en général devoir constituer une solution satisfaisante. De plus, comme on l'a déjà indiqué au paragraphe 31 ci-dessus [*des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*], les États qui appliquent de manière générale la méthode

de l'exemption peuvent souhaiter appliquer à certains éléments de revenu la méthode de l'imputation plutôt que celle de l'exemption. Aussi, le paragraphe repose-t-il sur la méthode de l'imputation ordinaire. Les Commentaires sur l'article 23 B ci-dessous sont applicables mutatis mutandis au paragraphe 2 de l'article 23 A.

48. Dans les cas visés au paragraphe précédent, il est prévu certains pourcentages maximum que l'impôt réservé à l'État de la source ne peut dépasser. Dans de tels cas, le taux d'imposition sera très souvent plus élevé dans l'État de la résidence que dans l'État de la source. Limiter la déduction comme il est prévu dans la deuxième phrase du paragraphe 2, et conformément à la méthode de l'imputation ordinaire, n'aura donc de conséquence que dans un nombre de cas restreint. Si, dans ces cas, les États contractants préfèrent supprimer cette limitation et appliquer la méthode de l'imputation intégrale, ils peuvent le faire en supprimant la seconde phrase du paragraphe 2.

***Dividendes afférents à une participation importante détenue par une société***

49. De la combinaison des paragraphes 1 et 2 de l'article 10, et de l'article 23 (article 23 A ou 23 B, suivant le cas), il résulte que l'État de résidence de l'actionnaire est autorisé à imposer les dividendes provenant de l'autre État, mais qu'il doit imputer sur son propre impôt afférant à ces dividendes, l'impôt qui a été perçu sur ces dividendes, à un taux limité par le paragraphe 2 de l'article 10, dans l'État dont proviennent les dividendes. Ce régime s'applique également lorsque le bénéficiaire des dividendes est une société mère qui reçoit les dividendes de sa filiale ; dans ce cas, l'impôt retenu dans l'État de la filiale — et imputé dans l'État de la société mère — est limité à *[un pourcentage défini lors de négociations bilatérales]* du montant brut des dividendes par application de l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10.

50. Ces dispositions évitent efficacement une double imposition juridique des dividendes ; par contre, elles n'empêchent nullement que les bénéfices distribués à la société mère subissent une imposition « en cascade » à l'impôt des sociétés : une première fois au niveau de la filiale, et une seconde fois au niveau de la société mère. De telles impositions en cascade créeraient un obstacle très important au développement des investissements internationaux. De nombreux États l'ont d'ailleurs reconnu, puisqu'ils ont inséré dans leur législation interne des dispositions en vue de les éviter. Des dispositions tendant au même but sont fréquemment insérées dans des conventions de double imposition.



51. Le Comité des affaires fiscales [de l'OCDE] s'est demandé s'il convenait de compléter l'article 23 de la Convention pour régler la question. Bien que de nombreux États soient favorables à l'insertion d'une telle disposition dans le Modèle de Convention, celle-ci s'est cependant heurtée à plusieurs difficultés découlant de la diversité des conceptions des États et de la variété des solutions possibles. Certains États, craignant des fraudes fiscales, préfèrent garder leur liberté et régler simplement la question dans leur législation interne.

52. En fin de compte, il est apparu préférable de laisser aux États le choix de la solution à apporter au problème. Pour les États préférant régler la question dans leurs conventions, la solution pourrait le plus souvent s'articuler autour de l'un des principes suivants :

a) *Exemption avec progressivité*

L'État dont la société mère est un résident exempté les dividendes que celle-ci reçoit de sa filiale dans l'autre État, mais il peut néanmoins tenir compte de ces dividendes pour le calcul de l'impôt dû par la société mère sur le reste de son revenu (une telle disposition aura souvent la faveur des États appliquant la méthode d'exemption prévue à l'article 23 A).

b) *Imputation des impôts sous-jacents*

En ce qui concerne les dividendes reçus de la filiale, l'État dont la société mère est un résident accorde l'imputation prévue, suivant le cas, au paragraphe 2 de l'article 23 A ou au paragraphe 1 de l'article 23 B, non seulement pour l'impôt perçu sur le dividende comme tel, mais également pour l'impôt payé par la filiale sur les bénéfices distribués (une telle disposition aura souvent la faveur des États appliquant la méthode d'imputation prévue à l'article 23 B).

c) *Assimilation à une participation dans une filiale nationale*

Les dividendes que la société mère tire de sa filiale étrangère sont soumis, dans l'État de la société mère, au même régime fiscal que s'ils provenaient d'une filiale qui est un résident de cet État.

53. Lorsque l'État de la société mère perçoit un impôt sur la fortune, une solution analogue devrait s'appliquer en matière d'impôt sur la fortune.

54. Par ailleurs, les États restent libres de fixer les limites et modalités d'application de ces dispositions (définition et durée minimum de possession de la participation, fraction des dividendes censée

absorbée par les frais administratifs ou financiers) ou de subordonner l'octroi du régime spécial à la condition que la filiale exerce une authentique activité économique dans l'État dont elle est un résident ou qu'elle en tire la majeure partie de ses bénéficiaires, ou encore qu'elle y soit assujettie à une imposition substantielle sur ses bénéficiaires.

### *Paragraphe 3*

55. Le Projet de Convention de 1963 [*de l'OCDE*] réservait expressément l'application du barème progressif par l'État de la résidence (dernière phrase du paragraphe 1 de l'article 23 A) et la plupart des conventions conclues entre pays membres de l'OCDE qui reposent sur la méthode de l'exemption suivent ce principe. Aux termes du paragraphe 3 de l'article 23 A, l'État de la résidence se réserve le droit de prendre en considération le montant du revenu ou de la fortune exonéré pour calculer l'impôt applicable au reste du revenu ou de la fortune. La règle s'applique même lorsque les revenus (ou éléments de fortune) exemptés et les revenus (ou éléments de fortune) imposables sont recueillis par des personnes (par exemple mari et femme) dont les revenus (ou éléments de fortune) sont, en vertu de la législation interne, cumulés aux fins d'imposition. Cette règle de progression s'applique au revenu ou à la fortune exempté en vertu du paragraphe 1 de l'article 23 A ainsi qu'au revenu ou à la fortune qui, en vertu de toutes autres dispositions de la Convention, « n'est imposable que » dans l'autre État contractant [...]. Telle est la raison pour laquelle la règle de progression a été transférée, dans le Modèle de Convention [*de l'OCDE*] de 1977, du paragraphe 1 de l'article 23 A à un nouveau paragraphe 3 de cet article, et pour laquelle il est fait référence à l'exemption « conformément à une disposition quelconque de la Convention ».

56. Le paragraphe 3 de l'article 23 A ne se réfère qu'à l'État de la résidence. L'article ne préjuge pas l'application par l'État de la source des dispositions de sa législation interne sur la progressivité.

16. Le paragraphe 32.6 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 15 ci-dessus, n'est applicable que dans la mesure où l'État de la source « applique les dispositions de cette Convention » pour exempter un élément de revenu ou de capital. Il est donc clair que le paragraphe 32.6 n'est pas applicable aux cas où, en l'absence de conflit de qualification, la convention confère un droit d'imposition à l'État de la source mais cet État, en vertu de son droit interne, n'exerce pas ce droit,

par exemple lorsqu'un pays en développement accorde des incitations fiscales spéciales applicables à des éléments de revenu spécifiques afin de promouvoir le développement économique. Dans de tels cas, l'État de résidence doit toujours exonérer les éléments de revenu en vertu des dispositions du paragraphe 1 de l'article 23 A (voir le paragraphe 34 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 15 dessus).

17. En ce qui concerne le paragraphe 35 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE de 2017, cité au paragraphe 15 ci-dessus, il convient de noter que dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, le droit d'imposer dans le pays de la source s'étend dans de nombreux cas à des revenus qui, sous le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ne sont imposables que dans le pays de résidence. En conséquence, de nombreux pays qui adoptent la méthode de l'exemption dans leurs conventions bilatérales peuvent souhaiter restreindre l'application du paragraphe 1 de l'article 23 A, par exemple en limitant l'exemption d'impôt aux revenus qui sont effectivement imposés dans le pays de la source ou en appliquant à certains éléments de revenu le crédit d'impôt prévu au paragraphe 2 de l'article 23 A plutôt que l'exemption. De plus, étant donné que le paragraphe 1 de l'article 23 A du Modèle de convention fiscale des Nations Unies a une portée beaucoup plus large que la disposition correspondante du Modèle de convention fiscale de l'OCDE en raison des droits d'imposition plus large du pays de source, un État qui choisit généralement la méthode d'exemption peut choisir la méthode de l'imputation pour des éléments de revenu spécifiques non mentionnés au paragraphe 2 de l'article 23 A.

18. Le Comité considère que, sous réserve des explications supplémentaires données aux paragraphes 19 à 24 ci-dessous, les commentaires suivants qui portent sur le paragraphe 4 de l'article 23 A de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont applicables au paragraphe 4 de l'article 23 A du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

56.1 Ce paragraphe a pour objet d'éviter l'absence d'imposition qui résulterait de désaccords entre l'État de la résidence et l'État de la source sur les faits d'un cas spécifique ou sur l'interprétation des dispositions de la Convention. Il s'applique lorsque d'une part l'État de la source interprète les faits ou les dispositions de la Convention d'une manière telle qu'un élément de revenu ou de fortune entre dans le champ d'application d'une disposition de la Convention qui supprime son droit d'imposer cet élément ou limite l'impôt auquel il peut le soumettre tandis que d'autre part l'État de la résidence adopte une autre interprétation des faits ou des dispositions de la Convention et considère donc que cet élément est imposable dans l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention, ce qui, en l'absence de ce paragraphe, obligerait l'État de la résidence à accorder une exemption en application du paragraphe 1.

56.2 Le paragraphe ne s'applique que dans la mesure où l'État de la source a, par application des dispositions de la Convention, exempté un élément de revenu ou de fortune ou a appliqué les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 [ 11, 12 ou 12A, ou les dispositions de l'article 12B] à un élément de revenu. Il ne s'applique donc pas dans le cas où l'État de la source considère qu'il peut soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune conformément aux dispositions de la Convention mais où aucun impôt n'est effectivement payable sur ce revenu ou cet élément de fortune en vertu des dispositions du droit interne de cet État. Dans un cas de ce genre, l'État de la résidence doit exempter cet élément de revenu en vertu des dispositions du paragraphe 1 parce que l'exemption accordée par l'État de la source ne résulte pas de l'application des dispositions de la Convention mais de celles de son droit interne (voir le paragraphe 34 ci-dessus [des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 15 ci-dessus des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle]). De même, lorsque l'État de la source et l'État de la résidence divergent non seulement sur la qualification du revenu mais aussi sur son montant, le paragraphe 4 ne s'applique qu'à la partie du revenu que l'État de la source exempte par application de la Convention ou à laquelle il applique le paragraphe 2 de l'article 10 [ 11, 12 ou 12A, ou les dispositions de l'article 12B].

56.3 Il faut distinguer les cas dans lesquels s'applique le paragraphe de ceux dans lesquels la définition d'un élément de revenu par le droit interne de l'État de la source interagit avec les dispositions de la Convention pour empêcher cet État de soumettre à l'impôt un

élément de revenu ou de fortune dans des circonstances où la qualification de cet élément par le droit interne de l'État de la résidence n'aurait pas conduit au même résultat. Dans un cas de ce type, qui fait l'objet d'un examen dans les paragraphes 32.6 et 32.7 ci-dessus [*des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 15 ci-dessus des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle*], le paragraphe 1 n'oblige pas l'État de la résidence à accorder une exemption parce que l'élément de revenu n'est pas imposable dans l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention. Si le paragraphe 1 n'est pas applicable, les dispositions du paragraphe 4 ne sont pas nécessaires, dans un cas de ce type, pour garantir le droit d'imposer de l'État de résidence.

19. Le paragraphe 4 s'applique lorsque l'État de la source interprète les faits d'une affaire ou les dispositions de la convention de telle manière qu'un élément de revenu ou de fortune relève d'une disposition de la convention qui ne permet pas à l'État de la source d'imposer l'élément tandis que l'État de résidence adopte une interprétation différente selon laquelle l'élément relève d'une disposition de la convention qui permet à l'État de la source d'imposer cet élément. Par exemple, d'une part, l'État de la source considère que les services fournis par une entreprise de l'État de résidence par l'intermédiaire de salariés ne sont pas exécutés sur son territoire pendant plus de 183 jours au cours d'une période de douze mois et, par conséquent, considère que, selon les articles 5 et 7, il ne peut imposer les revenus attribuables à ces services. En revanche, l'État de résidence de l'entreprise considère que ces prestations sont exécutées pendant plus de 183 jours dans l'État de la source. L'État de résidence considère donc que les revenus attribuables à ces services sont imposables dans l'État de la source conformément aux articles 5 et 7. En l'absence du paragraphe 4, l'État de résidence devrait, selon son interprétation de la convention, exempter d'impôt les revenus attribuables à ces services conformément au paragraphe 1. Dans ce cas, dans la mesure où la divergence de vues n'est pas résolue par la procédure amiable (que le contribuable est peu susceptible d'engager car il bénéficie de cette divergence de vues qui entraîne une non-imposition), le paragraphe 4 permet à l'État de résidence de ne pas appliquer le paragraphe 1, évitant ainsi la double non-imposition.

20. Le paragraphe 4 ne s'applique que dans la mesure où l'État de la source « applique les dispositions de cette convention » soit pour

exempter d'impôt un élément de revenu, soit pour limiter l'impôt payable à l'égard de cet élément en vertu du paragraphe 2 des articles 10, 11, 12 ou 12A, ou en vertu des dispositions de l'article 12B. Il est donc clair que le paragraphe 4 ne s'appliquera pas aux cas où la convention accorde un droit illimité d'imposition à l'État de la source mais où cet État, en vertu de son droit interne, n'exerce pas ce droit. Par exemple, les deux États contractants considèrent que les services sont rendus pendant plus de 183 jours dans l'État de la source et que les revenus attribuables à ces services sont imposables dans l'État de la source conformément aux articles 5 et 7. En vertu du droit interne de l'État de source, toutefois, les non-résidents ne sont imposables que sur les bénéfices attribuables à un établissement stable situé dans l'État et aucun impôt n'est donc dû sur les revenus. Dans un tel cas, on ne peut pas dire que l'État de la source a appliqué les dispositions de la convention pour exempter d'impôt les revenus puisque ces dispositions prévoient clairement que les revenus peuvent être imposés par cet État. Le paragraphe 4 ne s'applique donc pas et l'État de résidence doit exempter d'impôt les revenus conformément au paragraphe 1.

21. Le paragraphe 4 s'applique également lorsque l'État de la source interprète les faits d'une affaire ou les dispositions de la convention de telle sorte qu'un élément de revenu relève des dispositions du paragraphe 2 de l'article 10, 11, 12 ou 12A, ou des dispositions de l'article 12B, qui prévoient une imposition limitée dans l'État de la source, alors que l'État de résidence adopte une interprétation différente et considère que l'élément relève d'une disposition de la convention qui permet à l'État de la source d'imposer l'élément sans aucune limitation. Par exemple, d'une part, l'État de la source considère que les redevances payées par l'un de ses résidents et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant sont imposables au taux limité prévu au paragraphe 2 de l'article 12. En revanche, l'État de résidence du bénéficiaire effectif considère que le droit au titre duquel les redevances sont payées se rattache effectivement à un établissement stable situé dans l'État de la source par l'intermédiaire duquel le bénéficiaire effectif exerce son activité. L'État de résidence considère donc que les redevances sont imposables dans l'État de la source sans aucune limitation conformément au paragraphe 4 de l'article 12 et doivent donc être exemptes d'impôt en vertu des dispositions du paragraphe 1 de l'article 23 A. Dans ce cas, dans la mesure où la divergence de vues

n'est pas résolue par la procédure amiable, le paragraphe 4 permet à l'État de résidence de ne pas appliquer le paragraphe 1.

22. Lorsque l'État de la source applique les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10, 11, 12 ou 12A, ou les dispositions de l'article 12B, l'État de résidence, afin d'éliminer la double imposition, devrait accorder un crédit en vertu du paragraphe 2 de l'article 23 A. Cela devrait être le cas même si l'État de résidence a interprété les faits de l'affaire ou les dispositions de la convention d'une manière telle que l'État de la source aurait un droit illimité d'imposer les revenus en vertu de la convention, ce qui signifierait que l'État de résidence devrait normalement exempter d'impôt ces revenus en vertu des dispositions du paragraphe 1 de l'article 23 A. Dans ce cas, il est plus efficace d'appliquer la méthode de l'imputation que d'essayer de déterminer, selon la procédure amiable, de quelle manière la double imposition doit être éliminée en vertu de la convention. La dernière partie du paragraphe 4, qui ne figure pas dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, a été ajoutée par souci de clarté afin de rendre ce point explicite. Le paragraphe 2 de l'article 23 A, tel que rédigé dans certaines conventions, prévoit que le crédit pour l'impôt payé dans l'État de source est accordé sous réserve des dispositions du droit interne de l'État de résidence applicables aux crédits pour impôts étrangers mais sans que cela affecte le principe général prévu à l'article 23 A. Une telle formulation permettrait généralement l'application du crédit résultant du paragraphe 4. Toutefois, lorsque la référence au droit interne n'est pas ainsi limitée, les États contractants devraient vérifier, lors des négociations, qu'il n'existe pas d'incompatibilité entre le droit interne et les dispositions de la convention qui pourrait empêcher l'octroi du crédit (par exemple, le droit interne de l'État de résidence peut ne pas prévoir un crédit pour impôts étrangers lorsqu'un élément de revenu est imposé en vertu de son droit interne en tant que bénéficiaire d'entreprise attribuable à un établissement stable et non en tant que redevance).

23. Lorsque l'État de la source applique les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10, 11, 12 ou 12A, ou les dispositions de l'article 12B, à un élément de revenu, certains États peuvent préférer ne pas refuser l'application des dispositions du paragraphe 1 malgré le fait que l'État de la source doit limiter l'impôt prélevé sur ces revenus. Ces États peuvent limiter le champ d'application du paragraphe 4 aux cas où l'État de la source applique les dispositions de la convention pour

exempter d'impôt un élément de revenu ou de fortune et supprimer la partie traitant des articles 10, 11, 12, 12A et 12B.

24. Le paragraphe 56.3 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 18 ci-dessus, précise que le paragraphe 1 n'impose pas à l'État de résidence l'obligation d'accorder une exemption d'impôt en cas de conflit de qualification et que le paragraphe 4 n'est donc pas nécessaire pour éviter la double non-imposition dans ces cas. L'État de résidence pourrait toutefois avoir l'obligation d'accorder une exemption d'impôt en vertu du paragraphe 1 en cas de conflit de qualification si cet État n'était pas d'accord avec l'interprétation, donnée aux paragraphes 32.6 et 32.7 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cités au paragraphe 15 ci-dessus, à l'expression « conformément aux dispositions de la présente Convention » au paragraphe 1 de l'article 23 A ou si le libellé du paragraphe 1 de la convention bilatérale pertinente était différent de celui utilisé dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies et n'autorisait pas une telle interprétation. Dans de telles situations, le paragraphe 4 garantit également que l'État de résidence n'est pas obligé d'exempter d'impôt les revenus en question.

25. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui explique les dispositions du paragraphe 1 de l'article 23 B, est applicable au paragraphe 1 de l'article 23 B du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

### **III. Commentaires des dispositions de l'article 23 B (méthode d'imputation)**

#### ***Paragraphe 1***

##### **A. *Méthodes***

57. L'article 23 B, fondé sur le principe de l'imputation, suit la méthode de l'imputation ordinaire : l'État de la résidence (R) déduit



de l'impôt qu'il perçoit sur les revenus, ou sur la fortune, de son résident, un montant égal à l'impôt payé dans l'autre État E (ou S) sur le revenu tiré dans cet autre État E (ou S), ou la fortune qui y est possédée, mais la somme ainsi déduite est limitée à la fraction correspondante de son propre impôt.

58. Il est prévu que la méthode de l'imputation ordinaire s'applique également dans le cas d'un État qui suit la méthode de l'exemption mais doit accorder une imputation, conformément au paragraphe 2 de l'article 23 A, pour l'impôt perçu à des taux limités dans l'autre État sur des dividendes et des intérêts (voir le paragraphe 47 ci-dessus [*des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 15 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle*]). La possibilité de procéder à quelques modifications telles qu'elles sont mentionnées aux paragraphes 47 et 48 ci-dessus (imputation intégrale) peut naturellement s'appliquer au cas de dividendes et intérêts payés à un résident d'un État qui a adopté la méthode de l'imputation ordinaire (voir également le paragraphe 63 [*des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité ci-dessous*]).

59. L'obligation imposée par l'article 23 B à l'État R d'accorder un crédit au titre de l'impôt perçu dans l'autre État E (ou S) sur un élément de revenu ou de fortune dépend de la possibilité pour l'État E (ou S) de le soumettre à l'impôt conformément aux dispositions de la Convention. [...] Les éléments de revenu qui, conformément à l'alinéa a) des paragraphes 1 et 2 de l'article 19 « ne sont imposables que » dans l'autre État, sont d'emblée exempts d'impôt dans l'État R [...] et les Commentaires sur l'article 23 A s'appliquent à ces revenus exempts. S'agissant de la progression, on se référera au paragraphe 2 de l'article [...].

60. L'article 23 B fixe les règles principales de la méthode de l'imputation mais ne donne pas de règles détaillées sur le calcul de l'imputation. Ceci est conforme à la structure générale de la Convention. L'expérience a montré que plusieurs problèmes peuvent surgir. Certains d'entre eux sont traités dans les paragraphes suivants. Dans plusieurs États, des règles détaillées relatives à l'imputation d'impôts étrangers existent déjà dans leurs législations internes. C'est la raison pour laquelle un certain nombre de conventions comprennent une référence à la législation interne des États contractants et prévoient en outre que ces règles internes n'affectent pas le principe posé à l'article 23 B. Lorsque la méthode de l'imputation n'est pas utilisée

dans la législation interne d'un État contractant, cet État devrait établir des règles pour l'application de l'article 23 B, après s'être, si nécessaire, mis en rapport avec l'autorité compétente de l'autre État contractant (paragraphe 3 de l'article 25).

61. Le montant de l'impôt étranger pour lequel un crédit doit être accordé est l'impôt effectivement acquitté, conformément à la Convention, dans l'autre État contractant (à l'exclusion du montant d'impôt acquitté dans cet autre État uniquement parce que le revenu ou la fortune est également un revenu reçu ou la fortune possédée par un résident de cet autre État). Des problèmes peuvent surgir, par exemple lorsque cet impôt n'est pas calculé sur le revenu de l'année au titre de laquelle il est perçu mais sur le revenu d'une année précédente ou le revenu moyen de deux ou plusieurs années précédentes. D'autres problèmes peuvent se poser du fait de méthodes différentes de détermination du revenu ou du fait des modifications des taux de change (dévaluation ou réévaluation). Ces problèmes ne peuvent toutefois guère être résolus d'avance par une disposition expresse de la Convention.

62. Conformément aux dispositions de la seconde phrase du paragraphe 1 de l'article 23 B, la déduction que l'État de la résidence R doit accorder est limitée à la proportion de l'impôt sur le revenu de l'État (R) correspondant aux revenus provenant de l'État S, ou E (ce qu'on appelle « déduction maximum »). Cette déduction maximum peut être calculée soit en répartissant l'impôt total qui frappe les revenus totaux en fonction de la proportion existant entre les revenus pour lesquels l'imputation doit être accordée et les revenus totaux, soit en appliquant le taux d'impôt pour les revenus totaux aux revenus pour lesquels l'imputation doit être accordée. En fait, la méthode de l'imputation aura le même effet que la méthode de l'exemption avec progressivité dans tous les cas où l'impôt de l'État E (ou S) est équivalent ou supérieur à l'impôt correspondant de l'État R. Des problèmes concernant le montant des revenus, le taux d'impôt, etc., similaires à ceux qui sont évoqués dans les Commentaires relatifs à l'article 23 A [...] peuvent surgir dans l'application de la méthode de l'imputation. Pour les mêmes raisons que celles qui sont mentionnées aux paragraphes 42 et 43 ci-dessus [*des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 15 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle*], il est préférable de ne pas proposer pour la méthode de l'imputation également, une solution expresse et uniforme dans la Convention mais de laisser à chaque État la liberté d'appliquer sa

propre législation et sa propre pratique. Ceci est également valable pour quelques autres problèmes qui sont traités ci-après.

63. La déduction maximum est normalement calculée comme l'impôt sur le revenu net, c'est-à-dire sur le revenu de l'État E (ou S) moins les déductions autorisées (spécifiques ou proportionnelles) liées à de tels revenus [...]. Pour cette raison, la déduction maximum dans bien des cas peut être inférieure à l'impôt effectivement acquitté dans l'État E (ou S). Ceci peut être vrai en particulier dans le cas où, par exemple, un résident de l'État R percevant des intérêts de l'État S a emprunté des fonds d'une tierce personne pour financer le prêt produisant les intérêts. Comme les intérêts dus sur de tels fonds empruntés peuvent être déduits des intérêts provenant de l'État S, le montant du revenu net soumis à l'impôt dans l'État R peut être très bas, ou bien il peut même ne pas y avoir de revenu net. [...] *[Ce problème pourrait être résolu en utilisant la méthode de l'imputation intégrale dans l'État R, comme mentionné au paragraphe 48 ci-dessus. Une autre solution serait d'exempter d'impôt ces revenus dans l'État S, comme il est proposé dans les commentaires en ce qui concerne les intérêts sur les ventes à crédit et sur les prêts accordés par les banques.]*

64. Si un résident de l'État R tire des revenus de différentes sortes de l'État S et si ce dernier État, conformément à sa législation fiscale, n'impose que l'un de ces revenus, la déduction maximum que l'État R accorde est normalement égale à la fraction de son impôt qui correspond uniquement à l'élément de revenu qui est imposé dans l'État S. D'autres solutions sont toutefois possibles, en particulier au regard du problème plus général suivant : le fait que l'imputation doive être accordée par exemple pour plusieurs éléments de revenu sur lesquels l'impôt est perçu dans l'État S à différents taux ou pour des revenus provenant de plusieurs États, avec ou sans conventions, pose la question de savoir si la déduction maximum ou l'imputation doit être calculée séparément pour chaque élément de revenu ou pour chaque pays ou pour tous les revenus de sources étrangères ouvrant droit à l'imputation en vertu de la législation interne et en vertu des conventions. Dans un système d'« imputation globale », tous les revenus de sources étrangères sont réunis et la somme des impôts étrangers est imputée sur l'impôt interne correspondant aux revenus étrangers totaux.

65. D'autres problèmes peuvent surgir en cas de pertes. Un résident de l'État R tirant des revenus de l'État E (ou S) peut subir une perte dans l'État R ou dans l'État E (ou S) ou dans un État tiers. Aux fins de l'imputation, une perte subie dans un État donné sera en général

compensée par d'autres revenus provenant du même État. La question de savoir si une perte subie en dehors de l'État R (par exemple dans un établissement stable) peut être déduite d'autres éléments de revenu, qu'ils proviennent ou non de l'État R, dépend de la législation interne de l'État R. Des problèmes similaires à ceux qui sont évoqués dans les Commentaires relatifs à l'article 23 A (paragraphe 44 ci-dessus [*des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 15 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle*]) peuvent se poser ici. Lorsque les revenus totaux proviennent de l'étranger et lorsqu'il n'existe aucun revenu dans l'État R mais au contraire une perte n'excédant pas les revenus provenant de l'étranger, l'impôt total à payer dans l'État R correspondra au revenu tiré de l'État S et la déduction maximum à accorder par l'État R correspondra en conséquence à l'impôt à payer dans cet État R. D'autres solutions sont possibles.

66. Les problèmes soulevés plus haut dépendent dans une large mesure de la législation et de la pratique internes et leur solution doit par conséquent être laissée à chaque État. À cet égard, on relèvera que quelques États appliquent la méthode de l'imputation de manière très libérale. Certains États examinent également ou ont même déjà adopté la possibilité de reporter sur d'autres exercices des imputations d'impôt non utilisées. Les États contractants demeurent évidemment libres de modifier l'article lors de négociations bilatérales de manière à couvrir l'un ou l'autre des problèmes mentionnés ci-dessus.

67. Dans les situations de « sous-capitalisation », le Modèle de Convention permet à l'État de la société emprunteuse, dans certaines conditions, de traiter un versement d'intérêt comme une distribution de dividendes conformément à sa législation nationale ; la condition essentielle est que le bailleur de fonds partage effectivement les risques courus par la société emprunteuse. Cela a deux conséquences :

- l'imposition à la source de ces « intérêts » au taux applicable aux dividendes (paragraphe 2 de l'article 10) ;
- l'inclusion de ces « intérêts » dans les bénéfices imposables de la société qui accorde le prêt.

68. Si les conditions requises sont réunies, l'État de résidence du prêteur serait tenu d'accorder un allègement pour éviter une double imposition juridique ou économique des intérêts comme si, en fait, il s'agissait de dividendes. Il devrait ensuite accorder un crédit au titre de l'impôt effectivement retenu à la source sur ces intérêts dans l'État de résidence de l'emprunteur au taux applicable aux dividendes et, en

outre, si le prêteur est la société mère de l'emprunteur, appliquer à ces « intérêts » tous les allègements supplémentaires qui résultent du régime des sociétés mères/ filiales. Cette obligation peut résulter :

- a) des termes mêmes de l'article 23 de la Convention, lorsque celui-ci prévoit l'octroi d'un allègement au titre des revenus définis comme dividendes à l'article 10 ou des éléments de revenu visés à l'article 10 ;
- b) du contexte de la Convention, c'est-à-dire de la combinaison des articles 9, 10, 11 et 23, au besoin en recourant à la procédure d'accord amiable :
  - lorsque, par application de règles conformes aux dispositions du paragraphe 1 de l'article 9 ou du paragraphe 6 de l'article 11, les intérêts ont été assimilés dans l'État de résidence de la société emprunteuse à des dividendes et que le bien-fondé de cette assimilation a été reconnu par l'État de résidence du créancier de sorte que ce dernier est disposé à appliquer un ajustement corrélatif ;
  - lorsque l'État de résidence du prêteur applique des règles similaires sur la sous-capitalisation et assimile le versement à un dividende dans une situation inverse, c'est-à-dire en cas de paiement fait par une société établie sur son territoire à un résident de l'autre État contractant ;
  - dans tous les autres cas où l'État de résidence du prêteur admet le bien-fondé de l'assimilation des intérêts à des dividendes par l'État de résidence de l'emprunteur.

69. En ce qui concerne les dividendes afférents à une participation importante détenue par une société, on se référera aux paragraphes 49 à 54 ci-dessus [*des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 15 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle*].

69.1 Certains problèmes peuvent survenir lorsque les États contractants appliquent un traitement différent à des entités telles que les sociétés de personnes. Supposons, par exemple, que l'État dans lequel est établie la société de personnes traite cette société de personnes comme une société par actions tandis que l'État de résidence d'un associé la traite comme transparente sur le plan fiscal. L'État dans lequel la société de personnes est établie peut, sous réserve des dispositions applicables de la Convention, imposer la société de personnes sur son revenu lorsqu'il est acquis et, sous réserve des limitations prévues par

le paragraphe 2 de l'article 10, imposer également les bénéfices distribués par la société de personnes à ses associés non-résidents. L'État de la résidence de l'associé n'impose toutefois l'associé sur sa part du revenu de la société de personnes que lorsque ce revenu est réalisé par cette dernière.

69.2 La première question qui se pose dans ce cas est celle de savoir si l'État de la résidence de l'associé qui impose l'associé sur sa part du revenu de la société de personnes est obligé, en vertu de la Convention, d'accorder un crédit au titre de l'impôt perçu de la société de personnes par l'État où est établie cette société, que cet État considère comme une entité imposable distincte. La réponse à cette question doit être affirmative dans la mesure où le revenu est imposable dans l'État où est établie la société de personnes conformément aux dispositions de la Convention qui permettent l'imposition de ce revenu par cet État en tant qu'État de la source ou en tant qu'État où est situé un établissement stable auquel ce revenu est attribuable (voir également les paragraphes 11.1 et 11.2 ci-dessus [*des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 15 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle*]). Dans la mesure où l'État de la résidence de l'associé attribue le revenu de la société de personnes à l'associé afin d'imposer ce dernier, il doit adopter une approche cohérente et attribuer à l'associé l'impôt payé par la société de personnes (mais uniquement dans la mesure où cet impôt est payé conformément aux dispositions de la Convention qui permettent l'imposition de ce revenu dans l'État de la source) en vue d'éliminer la double imposition résultant du fait qu'il impose l'associé. En d'autres termes, si le statut de société accordé à la société de personnes par l'État de la source n'est pas pris en compte par l'État de la résidence pour imposer l'associé sur sa part du revenu, il doit de même ne pas être pris en compte pour l'octroi du crédit au titre de l'impôt étranger.

69.3 Une deuxième question qui se pose dans ce cas est celle de la mesure dans laquelle l'État de la résidence de l'associé doit accorder un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État dans lequel la société de personnes est établie sur le bénéfice distribué, lequel n'est pas imposé dans l'État de la résidence. La réponse à cette question découle de ce dernier fait. Puisque le bénéfice distribué n'est pas imposé dans l'État de la résidence de l'associé, il n'existe dans ce dernier aucun impôt sur lequel pourrait être imputé l'impôt perçu lors de la distribution par l'État dans lequel la société de personnes est établie. Il faut faire une

distinction nette entre la réalisation des bénéfices et leur distribution et il ne faut pas attendre de l'État de la résidence de l'associé qu'il impute l'impôt perçu sur la distribution des bénéfices par l'État dans lequel la société de personnes est établie sur son propre impôt perçu lors de leur réalisation (voir la première phrase du paragraphe 64 ci-dessus [*des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité ci-dessus*]).

26. Cependant, en ce qui concerne le paragraphe 69.2 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 25 ci-dessus, certains membres du Comité sont d'avis qu'une règle spéciale est requise dans une convention pour obtenir un tel résultat.

27. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications supplémentaires concernant l'application du paragraphe 1 de l'article 23 B dans les cas des impôts sur la fortune, est applicable au paragraphe 1 de l'article 23 B du présent Modèle :

### ***B. Remarques concernant l'impôt sur la fortune***

70. D'après le paragraphe 1, l'impôt sur le revenu ne peut être imputé que sur un impôt identique et il en est de même pour l'impôt sur la fortune. Il ne pourra donc y avoir d'imputation soit au titre de l'impôt sur la fortune, soit sur un impôt sur la fortune, que si les deux États contractants imposent la fortune.

71. Deux États contractants peuvent convenir, lors de négociations bilatérales, qu'un impôt qualifié d'impôt sur la fortune se rapproche beaucoup d'un impôt sur le revenu, et ils peuvent donc prévoir que l'un peut être imputé sur l'autre. Parfois, il n'y a pas de double imposition de la fortune, soit parce qu'un État n'impose pas la fortune, soit parce que les deux États n'imposent que la fortune située sur leur territoire. Il est évident que dans ces cas la référence à l'imposition de la fortune peut être supprimée. En outre, les États peuvent juger souhaitable, quelle que soit la nature des impôts couverts par la Convention, d'accorder l'imputation du montant total des impôts dans l'État de la source ou du situs sur le montant total des impôts dans l'État de la résidence. Toutefois, lorsqu'une convention couvre à la fois les véritables impôts sur la fortune et les impôts ainsi qualifiés mais qui sont par nature des impôts sur le revenu, les États peuvent

désirer n'imputer que ces derniers sur l'impôt sur le revenu. Dans ce cas, ils peuvent modifier l'article proposé afin d'atteindre ce résultat.

28. Sous réserve des observations incluses aux paragraphes 3 à 13 ci-dessus et aux paragraphes 29 et 30 ci-dessous, le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui explique la notion de crédit d'impôt fictif, est applicable à l'article 23 B du présent Modèle :

### **C. Crédits d'impôt fictif**

72. Certains États accordent divers types d'incitations fiscales aux investisseurs étrangers afin d'attirer l'investissement étranger. Lorsque l'État de résidence d'un investisseur étranger applique la méthode de l'imputation, le bénéfice de l'incitation accordée par l'État de la source pourra se trouver réduit dans la mesure où l'État de résidence, lorsqu'il impose un revenu ayant bénéficié de l'incitation, n'octroie une déduction que pour l'impôt effectivement acquitté dans l'État de la source. De même, si l'État de la résidence applique la méthode de l'exemption, mais subordonne l'application de cette méthode à un certain niveau d'imposition dans l'État de la source, l'octroi d'une réduction d'impôt par l'État de la source peut avoir pour effet de faire perdre à l'investisseur le bénéfice de l'application de la méthode de l'exemption dans son État de résidence.

73. Pour éviter un tel effet dans l'État de la résidence, certains États ayant adopté des mesures d'incitation fiscale souhaitent faire figurer dans leurs conventions des dispositions qualifiées généralement de « crédits d'impôt fictif ». Ces dispositions ont pour objet de permettre aux non-résidents d'obtenir l'imputation de l'impôt étranger pour les impôts qui ont été « épargnés » en vertu des mesures d'incitation fiscale de l'État de la source, ou de faire en sorte que ces impôts soient pris en compte pour l'application de certaines conditions dont peuvent être assortis les systèmes d'exemption.

74. Les crédits d'impôt fictif sont dérogoires aux dispositions des articles 23 A et 23 B et ils peuvent prendre différentes formes, notamment :

- a) l'État de la résidence accorde l'imputation du montant de l'impôt que l'État de la source pourrait percevoir suivant sa législation générale, ou de ce montant réduit conformément aux dispositions de la Convention (par exemple, limitations de taux



prévues aux articles 10 et 11 pour les dividendes et les intérêts), alors même que l'État de la source a renoncé à tout ou partie de cet impôt en vertu de dispositions particulières tendant à promouvoir le développement économique ;

- b) en contrepartie de la réduction d'impôt consentie par l'État de la source, l'État de la résidence consent à imputer sur son propre impôt un crédit (partiellement fictif) fixé à un taux supérieur ;
- c) l'État de la résidence exempte les revenus qui ont bénéficié d'incitations fiscales dans l'État de la source.

29. Les États contractants sont libres d'élaborer d'autres formes de crédit d'impôt fictif au cours de négociations bilatérales. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 1998 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE continue d'être pertinente à cet égard (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

76. Si un État contractant accepte d'encourager particulièrement les investissements dans l'autre État en développement, les clauses ci-dessus seront généralement assorties de garanties pour l'investisseur, c'est-à-dire que la convention limitera les taux des impôts pouvant être prélevés dans l'État de la source sur les dividendes, intérêts et redevances.

77. Par ailleurs, des restrictions dans le temps, ou délais, peuvent être prévues pour l'application des avantages cités dans les formules a) et éventuellement c) [*mentionnées au paragraphe 74 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 28 ci-dessus des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle*] : l'imputation élargie (ou l'exemption) peut être accordée seulement en contrepartie d'incitations appliquées temporairement dans les pays en développement, ou bien seulement pour les investissements effectués ou les contrats conclus dans le futur (par exemple à partir de l'entrée en vigueur de la Convention) ou encore pour une période de temps déterminée.

78. Il existe donc un grand choix de solutions à ce problème. L'effet concret des clauses en question peut d'ailleurs varier aussi suivant d'autres éléments comme par exemple le montant à comprendre dans

le revenu imposable dans l'État de la résidence (formules *a*) et *b*) [mentionnées au paragraphe 74 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 28 ci-dessus des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle] : il peut s'agir du revenu net recueilli (après déduction de l'impôt effectivement payé dans l'État de la source), ou de ce revenu net majoré d'un montant correspondant soit à l'impôt effectivement payé dans l'État de la source, soit à celui qui aurait pu être prélevé suivant la convention (taux prévu à l'article 10 ou 11), soit encore à l'impôt que l'État de la résidence consent à imputer.

30. Le Comité considère en outre que la partie suivante des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable à la question des crédits d'impôt fictif (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

75. Un rapport de 1998 du Comité des affaires fiscales sur les crédits d'impôt fictif intitulé « Les crédits d'impôt fictif— Un réexamen de la question »<sup>1</sup> analyse les considérations de politique fiscale sur lesquelles reposent les dispositions en matière de crédit d'impôt fictif et la rédaction de ces dispositions. Ce rapport recense un certain nombre de problèmes qui mettent en question l'utilité globale du dégrèvement au moyen d'un crédit d'impôt fictif. Ces problèmes concernent notamment :

- les abus auxquels se prête le crédit d'impôt fictif ;
- l'efficacité du crédit d'impôt fictif comme instrument d'aide extérieure à la promotion du développement économique dans le pays de la source ; et
- sur un plan général, la façon dont les crédits d'impôt fictif peuvent encourager les États à utiliser les incitations fiscales.

1 Reproduit [à la page R(14)-1 du] volume II de la version [2017] complète du Modèle de convention fiscale [de l'OCDE, disponible à [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete\\_0faf9b6c-f#page2207](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_0faf9b6c-f#page2207), consulté le 30 septembre 2021.]

31. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur les articles 23 A et 23 B de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui explique les dispositions du paragraphe 23 B de cet article, est applicable au paragraphe 2 de l'article 23 B du présent Modèle :

***Paragraphe 2***

79. Ce paragraphe a été ajouté pour permettre à l'État de la résidence de conserver le droit de prendre en considération le montant du revenu ou de la fortune exempté dans cet État, en calculant l'impôt applicable au reste des revenus ou de la fortune. Ce droit s'étend aux revenus et à la fortune qui « ne sont imposables que » dans l'autre État. Le principe de la progression est ainsi préservé pour l'État de la résidence non seulement à l'égard des revenus ou de la fortune qui « sont imposables » dans l'autre État, mais aussi pour les revenus et la fortune qui « ne sont imposables que » dans cet autre État. Les Commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 23 A à l'égard de l'État de la source s'appliquent aussi au paragraphe 2 de l'article 23 B.

## Commentaires sur le chapitre VI

# DISPOSITIONS SPÉCIALES

### *Article 24*

#### NON-DISCRIMINATION

1. L'article 24 reprend l'article 24 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sauf en ce qui concerne la liste des exceptions mentionnées au paragraphe 4 de l'article. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 24 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des observations générales sur cet article, est applicable à l'article 24 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

1. Cet article traite de l'élimination de la discrimination fiscale dans certaines situations précises. Tous les systèmes fiscaux intègrent des distinctions légitimes fondées, par exemple, sur des différences d'assujettissement à l'impôt ou de capacités contributives. Les dispositions de l'article sur la non-discrimination visent à trouver un juste équilibre entre la nécessité d'empêcher une discrimination injustifiée et celle de tenir compte de ces distinctions légitimes. C'est pourquoi il convient de ne pas étendre indûment la portée de cet article à la discrimination dite « indirecte ». Par exemple, alors que le paragraphe 1, qui traite de la discrimination sur la base de la nationalité, empêcherait une différence de traitement constituant véritablement une forme de discrimination déguisée fondée sur la nationalité, comme le fait de soumettre des personnes à un régime différent selon qu'elles détiennent ou non, ou qu'elles sont habilitées à obtenir, un passeport émis par l'État, on ne pourrait nullement soutenir que les non-résidents d'un État donné comprennent principalement des personnes qui ne sont pas des nationaux de cet État pour conclure qu'une différence de traitement fondée sur la résidence constitue indirectement aux fins de ce paragraphe une distinction fondée sur la nationalité.

2. De plus, les dispositions de l'article ne peuvent être interprétées comme assurant le traitement dit de la « nation la plus favorisée ». Si un État a conclu une convention bilatérale ou multilatérale qui accorde des avantages fiscaux aux nationaux ou aux résidents de l'autre État ou des autres États signataires de cette convention, les nationaux ou résidents d'un État tiers qui n'est pas signataire de cette convention ne peuvent réclamer ces avantages en vertu d'une disposition sur la non-discrimination incluse dans une convention fiscale conclue entre cet État tiers et le premier État. Les conventions fiscales étant basées sur le principe de réciprocité, un avantage fiscal accordé par un État contractant, en vertu d'une convention bilatérale ou multilatérale, à un national ou résident d'un autre État qui est partie à cette convention en raison d'une relation économique spéciale entre ces États ne peut être réclaté par un national ou un résident d'un État tiers en vertu d'une disposition sur la non-discrimination incluse dans une convention fiscale conclue entre le premier État et cet État tiers.

3. Les différentes dispositions de l'article 24 empêchent les différences de régime fiscal qui se fondent uniquement sur certaines raisons spécifiques (par exemple, la nationalité pour le paragraphe 1). Ainsi, pour que ces paragraphes soient applicables, les autres aspects pertinents doivent être identiques. Les dispositions de l'article utilisent différentes formulations à cet effet (par exemple « qui se trouvent dans la même situation » aux paragraphes 1 et 2 ; « qui exercent la même activité » au paragraphe 3 ; « entreprises similaires » au paragraphe 5). En outre, alors que cet article cherche à éliminer les distinctions qui sont uniquement fondées sur certaines raisons, il ne vise nullement à ce que les nationaux d'autres États, les non-résidents, les entreprises d'autres États ou les entreprises nationales détenues ou contrôlées par des non-résidents bénéficient d'un régime fiscal plus avantageux que celui des nationaux, résidents ou entreprises nationales détenues ou contrôlées par des résidents (voir, par exemple, le paragraphe 34 *[des commentaires sur l'article 24 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 2 ci-dessous des commentaires sur l'article 24 du présent Modèle]*).

4. Enfin, comme le montre le paragraphe 79 *[des commentaires sur l'article 24 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 2 ci-dessous des commentaires sur l'article 24 du présent Modèle]*, les dispositions de l'article doivent être interprétées en relation avec les autres articles de la Convention, de telle manière que l'on ne puisse considérer que les mesures prescrites ou expressément autorisées par les dispositions de ces articles violent

les dispositions de l'article, même si elles s'appliquent uniquement par exemple aux paiements au bénéfice des non-résidents. À l'inverse, cependant, le fait qu'une mesure ne constitue pas une violation des dispositions de l'article ne signifie pas que cette mesure est autorisée par la Convention puisque cette mesure peut contrevenir à d'autres articles de la Convention.

### *Paragraphes 1 à 4*

2. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 24 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite des paragraphes 1 à 4 de l'article, est applicable aux paragraphes 1 à 4 de l'article 24 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

#### *Paragraphe 1*

5. Ce paragraphe pose le principe qu'en matière fiscale les discriminations fondées sur la nationalité sont interdites et que, sous condition de réciprocité, les nationaux d'un État contractant ne peuvent pas être traités moins favorablement dans l'autre État contractant que les propres nationaux de ce dernier État qui se trouvent dans la même situation.

6. Il est important de savoir que le principe de non-discrimination sous des appellations différentes et avec une portée plus ou moins large, s'appliquait dans les relations fiscales internationales bien avant l'apparition, à la fin du XIXe siècle, des conventions de double imposition de type classique. On relève en effet dans un grand nombre d'accords de différentes natures (conventions consulaires ou d'établissement, traités d'amitié, de commerce, etc.) conclus notamment au XIXe siècle par les États en vue de renforcer ou d'étendre la protection diplomatique de leurs nationaux, où qu'ils résident, des clauses par lesquelles chacun des deux États contractants s'engage à accorder l'égalité de traitement avec ses ressortissants aux ressortissants de l'autre État. Le fait que ces clauses aient, par la suite, été reprises dans les conventions de double imposition n'a modifié en rien la raison d'être et la portée qu'elles avaient à l'origine. Le texte du paragraphe 1

prévoit que le champ d'application de ce paragraphe n'est pas limité par l'article 1 aux seuls nationaux qui sont résidents d'un État contractant, mais s'étend au contraire à tous les nationaux de chacun de ces États, qu'ils soient ou non résidents d'un État contractant. Autrement dit, tous les nationaux d'un État contractant sont en droit d'invoquer, auprès de l'autre État contractant, le bénéfice de cette disposition. Il en est ainsi, en particulier, pour ceux de ces nationaux qui ne sont pas résidents de l'un de ces deux États, mais au contraire d'un État tiers.

7. L'expression « se trouvant dans la même situation » doit s'entendre de contribuables (personnes physiques, personnes morales, sociétés de personnes et associations) placés, au regard de l'application de la législation et de la réglementation fiscales de droit commun, dans des circonstances de droit et de fait analogues. L'expression « notamment au regard de la résidence » vise à préciser que la résidence du contribuable est l'un des éléments entrant en ligne de compte lorsqu'il s'agit de déterminer si des contribuables se trouvent dans la même situation. La seule expression « se trouvant dans la même situation » permettrait de conclure qu'un contribuable qui est résident d'un État contractant et un contribuable non résident de cet État ne se trouvent pas dans la même situation. En fait, l'expression « notamment au regard de la résidence » ne figurait ni dans le Projet de Convention de 1963 [de l'OCDE] ni dans le Modèle de Convention de 1977 [de l'OCDE]. Mais les pays membres, dans leur application et leur interprétation de l'expression « se trouvant dans la même situation », ont systématiquement estimé que la résidence du contribuable devait être prise en compte. Lors de la révision du Modèle de Convention [de l'OCDE], le Comité des affaires fiscales [de l'OCDE] a considéré qu'une référence explicite à la résidence des contribuables constituerait une clarification utile puisqu'une telle référence permettrait d'éviter toute incertitude éventuelle quant à l'interprétation à donner, à cet égard, à l'expression « se trouvant dans la même situation ».

8. Ainsi, lors de l'application du paragraphe 1, la question sous-jacente est de savoir si deux personnes résidentes dans le même État sont traitées de façon différente au seul motif de leur différence de nationalité. En conséquence, si un État contractant établit une distinction entre ses nationaux pour l'octroi d'avantages relatifs à leurs charges familiales suivant qu'ils résident ou non sur son propre territoire, cet État ne peut être tenu d'accorder aux nationaux de l'autre État qui ne résident pas sur son territoire le traitement qu'il réserve à ses résidents nationaux, mais il s'oblige à les faire bénéficier du traitement dont profitent ses nationaux qui résident dans l'autre État. De même,

le paragraphe 1 ne s'applique pas lorsqu'un ressortissant d'un État contractant (État R) qui, de plus, réside dans l'État R se voit imposé moins avantageusement dans l'autre État contractant (État S) qu'un ressortissant de l'État S résidant dans un pays tiers (par exemple, sous l'effet de l'application de dispositions destinées à décourager l'utilisation de paradis fiscaux) puisque ces deux personnes ne se trouvent pas placées dans la même situation au regard de leur résidence.

9. L'expression « dans la même situation » peut parfois faire référence à la situation fiscale de la personne concernée. Tel serait par exemple le cas lorsqu'un pays viendrait à appliquer à ses nationaux, ou à certains d'entre eux, un assujettissement plus complet que celui appliqué aux personnes qui ne sont pas des nationaux de cet État (c'est d'ailleurs là une des caractéristiques du système fiscal des États-Unis). Dans la mesure où un tel traitement n'est pas lui-même en violation du paragraphe 1, l'on ne pourra alléguer que des personnes qui ne sont pas des nationaux de cet État se trouvent dans la même situation que ses nationaux aux fins de l'application des autres dispositions de la législation fiscale de cet État à l'égard desquelles l'assujettissement partiel ou intégral d'un contribuable est un facteur pertinent (par exemple, dans le cas de l'octroi d'abattements personnels).

10. De même, les dispositions du paragraphe 1 n'impliquent pas qu'un État accordant des avantages fiscaux spéciaux à ses propres organismes ou services publics en raison de leur nature soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les organismes et services publics de l'autre État.

11. Elles n'impliquent pas non plus qu'un État accordant des avantages fiscaux spéciaux à des établissements privés n'ayant pas un but lucratif et dont l'activité s'exerce pour des fins d'utilité publique qui lui sont propres, soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les établissements similaires dont l'activité n'est pas appelée à lui profiter.

12. Dans le premier cas, en effet, les immunités fiscales qu'un État accorde à ses propres organismes et services publics trouvent leur justification dans le fait que ces organismes et services en constituent des parties intégrantes et que leur situation ne peut à aucun moment être comparable à celle des organismes et services publics de l'autre État. Il est toutefois précisé que les personnes morales de droit public exploitant des entreprises de caractère économique ne sont pas visées par cette réserve. En tant qu'elles sont assimilables à des entreprises de droit privé, la disposition du paragraphe 1 leur demeure applicable.



13. Dans le deuxième cas, les avantages fiscaux dont un État fait bénéficier certains établissements privés n'ayant pas un but lucratif trouvent évidemment leur fondement dans la nature même de l'activité exercée par ces établissements et dans le bénéfice que cet État et ses ressortissants sont appelés à en retirer.

14. C'est à dessein, d'autre part, que le paragraphe 1 est rédigé sous la forme négative. En prévoyant que les nationaux d'un État contractant ne pourront être soumis dans l'autre État contractant à des impositions ou à des obligations y relatives qui seraient autres ou plus lourdes que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État contractant se trouvant dans la même situation, ce paragraphe comporte la même force obligatoire que s'il enjoignait aux États contractants d'accorder à leurs nationaux respectifs un même traitement. Mais la clause dont il s'agit ayant essentiellement pour objet de proscrire dans un État les discriminations à l'encontre des nationaux de l'autre État, rien ne s'oppose à ce que le premier État pour des considérations qui lui sont propres ou pour se conformer à une clause particulière stipulée dans une convention de double imposition, telle notamment que l'obligation que les bénéfices des établissements stables soient imposés conformément à l'article 7, accorde certains aménagements ou facilités à des personnes ayant une nationalité étrangère et dont ne profitent pas ses propres nationaux. Tel qu'il est rédigé, le paragraphe 1 n'y fera pas obstacle.

15. Sous la réserve de cette remarque, les mots « ... ne sont soumis à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde ... » signifient que l'impôt appliqué aux nationaux et aux étrangers se trouvant dans une situation identique doit revêtir la même forme, que ses modalités d'assiette et de liquidation doivent être semblables, son taux égal et, enfin, que les formalités relatives à l'imposition (déclaration, paiement, délais, etc.) ne peuvent être plus onéreuses pour les étrangers que pour les nationaux.

16. En raison du rapport juridique qui s'établit entre une société et l'État sous la loi duquel elle a été formée et qui, à plusieurs égards, s'apparente étroitement à la nationalité des personnes physiques, il a paru possible de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une disposition spéciale et de les confondre sous un même vocable avec les personnes physiques au paragraphe 1. Ce résultat découle de la définition du terme « national » à l'alinéa [(f)] du paragraphe 1 de l'article 3.

17. En vertu de cette définition, toute personne morale, telle qu'une société, « national d'un État contractant » signifie une personne morale « constituée conformément à la législation en vigueur dans cet État contractant ». Une société est généralement constituée conformément à la législation en vigueur de l'État où elle a été constituée ou enregistrée. Cependant, en vertu de la législation en vigueur dans de nombreux pays, la constitution ou l'enregistrement constitue le critère, ou l'un des critères, permettant de déterminer la résidence des sociétés aux fins de l'article 4. Étant donné que le paragraphe 1 de l'article 24 interdit les différences de traitement fondées sur la nationalité, mais uniquement pour des personnes ou des entités « dans la même situation, notamment au regard de leur résidence », il est important de distinguer, aux fins de ce paragraphe, entre une différence de traitement qui se baserait uniquement sur la nationalité et une différence de traitement liée à d'autres critères, en particulier la résidence. Comme il a été précisé aux paragraphes 7 et 8 [*des commentaires sur l'article 24 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités ci-dessus*], le paragraphe 1 n'interdit une discrimination que si celle-ci est fondée sur la différence de nationalité et exige que tous les autres facteurs pertinents soient identiques, y compris la résidence de l'entité. La différence de traitement entre résidents et non-résidents est une caractéristique fondamentale des divers systèmes fiscaux et des conventions fiscales ; lorsque l'article 24 est lu dans le contexte des autres articles de la Convention qui, pour la plupart, prévoient un traitement fiscal différent pour les résidents et les non-résidents, il apparaît clairement que deux sociétés qui ne sont pas résidentes du même État aux fins de la Convention (en vertu des règles de l'article 4) ne se trouvent généralement pas dans une même situation aux fins du paragraphe 1.

18. Bien que les sociétés résidentes et les sociétés non résidentes ne se trouvent généralement pas dans la même situation aux fins du paragraphe 1, il est clair, cependant, que ce n'est pas le cas lorsque la résidence n'a absolument aucune pertinence eu égard à la différence de traitement en question.

19. Les exemples suivants illustrent ces principes.

20. Exemple 1 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées ou qui y ont leur siège de direction effective en sont des résidents. En vertu de la législation fiscale de l'État B, seules les sociétés qui ont leur siège de direction effective dans cet État en sont des résidents. La convention fiscale État A-État B est identique

au Modèle de Convention fiscale [*de l'OCDE*]. La législation nationale de l'État A prévoit que les dividendes versés à une société constituée dans ce pays par une autre société également constituée dans ce même pays sont exonérés d'impôt. Étant donné qu'une société constituée dans l'État B ayant son siège de direction effective dans l'État A serait résidente de l'État A aux fins de la Convention État A-État B, le fait que les dividendes qui lui seraient versés par une société constituée dans l'État A ne pourraient profiter d'une telle exonération, même si la société bénéficiaire se trouvait dans la même situation qu'une société constituée dans l'État A au regard de sa résidence, constituerait une violation du paragraphe 1 en l'absence d'autres différences de situation pertinentes.

21. Exemple 2 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées en sont des résidents et celles qui sont constituées dans un autre pays ne le sont pas. La convention fiscale État A-État B est identique au Modèle de Convention fiscale [*de l'OCDE*], sauf que le paragraphe 3 de l'article 4 prévoit que lorsqu'une personne morale est un résident des deux États en vertu de cet article, elle est considérée comme un résident de l'État où elle a été constituée. La législation nationale de l'État A prévoit que les dividendes versés à une société constituée dans ce pays par une autre société également constituée dans ce même pays sont exonérés d'impôt. Le paragraphe 1 n'étend pas ce traitement aux dividendes versés à une société constituée dans l'État B. Même si deux sociétés recevant de tels dividendes, l'une constituée dans l'État A et l'autre dans l'État B, sont traitées différemment, elles ne se trouvent pas dans une même situation au regard de leur résidence et ceci constitue alors un facteur pertinent (ce que l'on peut déduire, par exemple, du paragraphe 5 de l'article 10, qui interdirait une imposition ultérieure des dividendes versés par une société non résidente mais non celle de dividendes versés par une société résidente).

22. Exemple 3 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées en sont des résidents. La législation fiscale de l'État B prévoit que les sociétés qui y ont leur siège de direction effective en sont des résidents. La convention fiscale État A-État B est identique au Modèle de Convention fiscale [*de l'OCDE*]. La législation fiscale de l'État A prévoit qu'une société non résidente qui est résidente d'un État avec lequel l'État A n'a pas signé de convention prévoyant l'échange de renseignements fiscaux est soumise à un impôt annuel égal à 3 pour cent de la valeur de ses actifs immobiliers et non à un impôt sur les revenus nets issus de ces actifs. Une société constituée

dans l'État B mais qui est résidente d'un État avec lequel l'État A n'a pas signé de convention permettant un tel échange ne pourra arguer que le paragraphe 1 interdit que l'État A lui applique cet impôt de 3 pour cent du fait qu'elle se trouverait ainsi traitée différemment d'une société constituée dans ce même État A. Dans un tel cas, cette société ne se trouverait pas dans la même situation, au regard de sa résidence, qu'une société constituée dans l'État A et cette résidence serait pertinente (par exemple afin d'accéder aux informations nécessaires pour contrôler le revenu net tiré de biens immobiliers par un contribuable non résident).

23. Exemple 4 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées en sont des résidents et celles qui sont constituées dans un autre pays ne le sont pas. La convention fiscale État A-État B est identique au Modèle de Convention fiscale [de l'OCDE], sauf que le paragraphe 3 de l'article 4 prévoit que lorsqu'une personne morale est un résident des deux États en vertu de cet article, elle sera considérée comme un résident de l'État où elle a été constituée. En vertu de la législation de l'État A s'appliquant aux prélèvements sur salaires, toutes les sociétés employant des salariés résidents sont soumises à un prélèvement sur salaires qui n'établit aucune distinction fondée sur la résidence de l'employeur ; cependant, seules celles constituées dans cet État A peuvent prétendre à un taux de prélèvement inférieur. Dans ce cas, le fait qu'une société constituée dans l'État B n'ait pas la même résidence qu'une société constituée dans l'État A aux fins de la convention A-B n'a aucune pertinence au regard des différents taux d'imposition appliqués en vertu de la législation s'appliquant aux prélèvements sur salaires et cette différence de traitement constituerait une violation du paragraphe 1 en l'absence d'autres différences de situation pertinentes.

24. Exemple 5 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées ou qui y ont leur siège de direction effective sont résidentes de cet État et celles qui ne satisfont pas à l'une ou l'autre de ces conditions ne le sont pas. En vertu de la législation fiscale de l'État B, les sociétés constituées dans cet État en sont résidentes. La convention fiscale État A-État B est identique au Modèle de Convention fiscale [de l'OCDE], sauf que le paragraphe 3 de l'article 4 prévoit que lorsqu'une personne morale est un résident des deux États contractants en vertu du paragraphe 1 du même article, elle sera considérée comme un résident uniquement de l'État où elle a été constituée. La législation fiscale de l'État A dispose en outre que les sociétés qui y sont constituées et qui y ont leur siège de direction effective sont

autorisées à consolider leurs revenus aux fins de l'imposition dans la mesure où elles font partie d'un groupe de sociétés ayant des actionnaires communs. La société X, constituée dans l'État B, appartient au même groupe que deux autres sociétés constituées dans l'État A et toutes ont un siège de direction effective dans l'État A. N'ayant pas été constituée dans l'État A, la société X n'est pas autorisée à consolider ses revenus avec ceux des deux autres sociétés.

25. Dans un tel cas, même si la société X est un résident de l'État A en vertu de la législation fiscale de cet État, elle n'est pas un résident de l'État A aux fins du paragraphe 3 de l'article 4 de la Convention. Sa situation au regard de la résidence sera donc différente de celle des autres sociétés du groupe ; ainsi, le paragraphe 1 ne l'autorisera pas à bénéficier des avantages d'une consolidation, même si cette différence de traitement résulte du fait que la société X n'a pas été constituée dans l'État A. La résidence de la société X est de toute évidence pertinente quant aux avantages d'une consolidation puisque certaines dispositions de la Convention, tels les articles 7 et 10, interdisent à l'État A d'imposer certains types de revenus tirés par la société X.

### *Paragraphe 2*

26. Un certain nombre d'États ont conclu à New York, le 28 septembre 1954, une Convention destinée à améliorer la situation des apatrides. L'article 29 de cette Convention prescrit de faire application à ces derniers d'un traitement national. Parmi les signataires de l'accord, on relève plusieurs pays membres de l'OCDE.

27. Il faut reconnaître cependant que les dispositions du paragraphe 2 permettent, dans une convention bilatérale, d'accorder le bénéfice de l'assimilation aux nationaux aux apatrides qui, parce qu'ils se trouvent dans l'une des situations visées au paragraphe 2 de l'article premier de la Convention du 28 septembre 1954 susvisée, ne sont pas couverts par celle-ci. Tel est principalement le cas d'une part, des personnes bénéficiaires, lors de la signature de cette Convention, d'une protection ou d'une assistance de la part d'un organisme ou d'une institution des Nations Unies autre que le Haut-Commissariat pour les réfugiés, d'autre part, des personnes résidentes d'un pays et considérées comme ayant les droits et les obligations attachés à la possession de la nationalité de ce pays.

28. Le paragraphe 2 tend à limiter la portée de la clause d'égalité de traitement avec les nationaux d'un État contractant aux seuls apatrides qui sont des résidents de cet État ou de l'autre État contractant.

29. En excluant ainsi ceux des apatrides qui ne sont résidents ni de l'un ni de l'autre État, une telle clause permet d'éviter que ces personnes ne soient privilégiées dans un État par rapport aux nationaux de l'autre État.

30. Toutefois, si des États considéraient comme souhaitable, dans leurs relations bilatérales, d'étendre la portée du paragraphe 2 à tous les apatrides, qu'ils soient ou non résidents d'un État contractant, en sorte que ces personnes bénéficient dans tous les cas du traitement le plus favorable accordé aux nationaux de l'État considéré, il leur suffirait pour cela de retenir le texte suivant, qui ne comporte pas la condition de résidence dans un État contractant :

Nonobstant les dispositions de l'article 1, les apatrides ne sont soumis dans un État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet État qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence.

31. Certains États peuvent estimer que les dispositions du paragraphe 2 sont trop libérales en tant qu'elles permettent aux apatrides résidents d'un État de se prévaloir de l'égalité de traitement non seulement dans l'autre État, mais également dans l'État de résidence et de bénéficier ainsi dans cet État notamment des dispositions des conventions de double imposition qu'il a conclues avec des États tiers. Les États qui souhaitent écarter cette dernière conséquence ont la liberté de modifier le paragraphe 2 comme suit :

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

32. Enfin, il devrait être entendu que la définition de l'apatride à retenir dans une telle clause ne saurait être que celle posée au paragraphe 1 de l'article premier de la Convention du 28 septembre 1954 qui définit l'apatride comme « une personne qu'aucun État ne considère comme son ressortissant par application de sa législation ».

### ***Paragraphe 3***

33. Ce paragraphe a pour objet de remédier aux discriminations qui ne sont pas à proprement parler fondées sur une notion de nationalité

mais sur le lieu même d'établissement d'une entreprise. Il intéresse donc indistinctement, quelle que soit leur nationalité, tous les résidents d'un État contractant qui ont des établissements stables dans l'autre État contractant.

34. Il paraît d'abord nécessaire de préciser que la rédaction de la première phrase du paragraphe 3 doit être interprétée en ce sens que ne constitue pas une discrimination le fait, pour des raisons d'ordre pratique, de taxer les personnes non résidentes autrement que les personnes résidentes, à condition qu'il n'en résulte pas, pour les premières, d'imposition plus lourde que pour les secondes. Sous la forme négative qui a été donnée à la disposition dont il s'agit, c'est le résultat seul qui compte, les modalités de l'imposition pouvant être adaptées aux circonstances particulières dans lesquelles elle est établie. Par exemple, le paragraphe 3 n'empêche pas l'application de mécanismes spécifiques utilisés uniquement pour déterminer les bénéfices attribuables à un établissement stable. Le paragraphe doit être lu dans le contexte de la Convention, et en particulier du paragraphe 2 de l'article 7 *[du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui prévoit que les bénéfices imputables à l'établissement stable sont ceux que l'établissement stable aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable]*. Il est clair que les dispositions ou les pratiques administratives qui ont pour objet de déterminer les bénéfices attribuables à un établissement stable dans les conditions requises par le paragraphe 2 de l'article 7 *[du présent Modèle]* ne peuvent être considérées comme contraires au paragraphe 3, qui est fondé sur le même principe dans la mesure où il requiert que l'imposition de l'établissement stable ne soit pas moins favorable que celle qui s'applique à une entreprise locale exerçant des activités similaires.

35. Aux termes de la première phrase du paragraphe 3, l'imposition d'un établissement stable n'est pas établie dans l'État considéré d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet État qui exercent la même activité. Le but de cette disposition est de supprimer toute discrimination dans le traitement des établissements stables par rapport aux entreprises résidentes appartenant au même secteur d'activité en ce qui concerne les impôts assis sur les activités d'entreprise, spécialement les impôts sur les bénéfices des entreprises.

36. La deuxième phrase du paragraphe 3 précise en outre les conditions dans lesquelles le principe de l'égalité de traitement posé dans la

première phrase doit s'appliquer aux personnes physiques résidentes d'un État contractant ayant un établissement stable dans l'autre État contractant. Elle tend essentiellement à éviter que ces personnes n'obtiennent des avantages supérieurs à ceux des résidents grâce au cumul des déductions et abattements personnels pour charges de famille qui leur seraient accordés d'une part, dans l'État dont ils sont résidents par application de la loi interne et, d'autre part, dans l'autre État en vertu du principe de l'égalité de traitement. En conséquence, il laisse à l'État où l'établissement stable est situé, la faculté d'accorder aux personnes intéressées les déductions et avantages personnels dans la proportion du montant des bénéfices de l'établissement stable au montant du revenu global imposable dans l'autre État.

37. Il est également évident qu'il est nécessaire, aux fins du paragraphe 3, de comparer le traitement fiscal accordé dans un des États contractants à l'établissement stable d'une entreprise de l'autre État contractant avec celui accordé à une entreprise du premier État dont la structure juridique est similaire à celle de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable. Ainsi, par exemple, le paragraphe 3 n'oblige pas un État à appliquer aux bénéfices d'un établissement stable d'une entreprise exploitée par une personne physique qui est un non-résident le même taux d'imposition que celui qui s'applique à une entreprise de cet État exploitée par une société résidente.

38. De même, les activités réglementées et non réglementées ne constituent pas une « même activité » aux fins du paragraphe 3. Ainsi, par exemple, le paragraphe 3 n'exigerait pas qu'un établissement stable, dont certaines activités consisteraient à emprunter et à prêter de l'argent sans être pour autant agréé en tant qu'établissement bancaire, soit imposé de façon moins favorable que des établissements bancaires nationaux, du fait qu'il n'exerce pas la même activité. Un autre exemple serait les activités menées par un État ou par ses organismes publics, qui, du fait qu'elles sont contrôlées par cet État, ne sauraient être considérées, aux fins de paragraphe 3, comme étant similaires à celles que mènerait une entreprise d'un État étranger par l'intermédiaire d'un établissement stable.

39. Quant à la première phrase, l'expérience a montré qu'il était très difficile de définir de manière claire et complète le contenu même du principe d'égalité de traitement, ce qui a entraîné de nombreuses divergences d'opinion à propos des multiples conséquences qu'impliquait ce principe. La principale source des difficultés semble résider dans la nature même de l'établissement stable qui n'est pas une entité juridique distincte mais seulement une partie d'une entreprise ayant



son siège dans un autre État. La situation de l'établissement stable est différente de celle d'une entreprise nationale qui constitue un ensemble dont toutes les activités, et les conséquences fiscales qui en découlent, peuvent être pleinement appréhendées dans l'État où elle a son siège. On examine ci-dessous les conséquences de la clause d'égalité de traitement au regard de plusieurs aspects de l'établissement de l'impôt.

### **A. Assiette de l'impôt**

40. Dans le domaine de l'assiette de l'impôt, le principe de l'égalité de traitement entraîne normalement les conséquences suivantes :

- a) Il faut accorder aux établissements stables la même faculté qu'aux entreprises résidentes de déduire les charges d'exploitation dont la législation fiscale autorise, en général, la déduction du bénéfice imposable. Cette déduction doit être permise sans autres restrictions que celles également imposées aux entreprises résidentes [...].
- b) Il faut accorder aux établissements stables les mêmes facilités en matière d'amortissements et de provisions. Ils devraient bénéficier sans restriction non seulement des possibilités d'amortissement ouvertes normalement aux entreprises (amortissements linéaire et dégressif), mais encore des régimes spéciaux existant dans un certain nombre de pays (amortissements massifs, accélérés, etc.). S'agissant de provisions, il importe de noter qu'elles sont parfois autorisées à d'autres fins que la compensation — conformément aux principes de la comptabilité commerciale — des dépréciations d'éléments d'actif, de frais ou de pertes qui ne sont pas encore réalisés mais que les circonstances rendent probables dans un avenir prochain. C'est ainsi que, dans certains pays, les entreprises ont la possibilité de constituer, par prélèvement sur le bénéfice imposable, des provisions ou « réserves » d'investissement. Lorsque ces provisions ou réserves sont autorisées pour l'ensemble des entreprises, ou bien pour toutes les entreprises d'un secteur d'activité déterminé, elles doivent, sous les mêmes conditions, normalement bénéficier aux entreprises non résidentes pour leurs établissements stables situés dans l'État considéré, pour autant, par conséquent, que les activités correspondant à ces provisions ou réserves soient imposables dans cet État.
- c) Il faut accorder aux établissements stables la faculté, admise dans la plupart des pays pour les entreprises résidentes, de

reporter un déficit d'exploitation constaté à la clôture d'un exercice sur les résultats des exercices suivants ou précédents dans la limite d'une certaine période de temps (par exemple 5 ans). Il est à peine besoin de préciser que dans le cas des établissements stables, c'est le déficit résultant de leur exploitation propre qui pourra donner lieu à report.

- d) Il faut appliquer aux établissements stables les mêmes règles qu'aux entreprises résidentes en ce qui concerne la taxation des plus-values réalisées lors de la cession, en cours ou en fin d'exploitation, d'éléments d'actif.

41. Comme il est clairement indiqué à l'alinéa c) ci-dessus, le principe d'égalité de traitement du paragraphe 3 ne s'applique qu'à l'imposition des seules activités de l'établissement stable. Ce principe se limite donc à une comparaison entre les règles régissant l'imposition des activités propres à un établissement stable et celles s'appliquant aux activités d'entreprise similaires menées par une entreprise résidente indépendante. Il ne s'étend pas aux règles qui tiennent compte des relations qu'une entreprise peut entretenir avec d'autres entreprises (par exemple les règles autorisant la consolidation, le transfert des pertes ou les transferts en franchise d'impôt d'actifs entre sociétés ayant les mêmes propriétaires), celles-ci ne portant pas sur l'imposition des activités d'entreprise propres à une entreprise qui seraient similaires à celles d'un établissement stable, mais plutôt sur l'imposition d'une entreprise résidente en tant que partie intégrante d'un groupe d'entreprises associées. De telles règles permettent souvent de garantir ou de faciliter le respect des obligations fiscales et l'administration fiscale au sein d'un groupe national. Il s'ensuit donc que le principe d'égalité de traitement n'est pas applicable. Pour les mêmes raisons, les règles relatives à la distribution des bénéfices d'une entreprise résidente ne pourront être étendues à un établissement stable en vertu du paragraphe 3 du fait qu'elles ne concernent pas les activités d'entreprise dudit établissement (voir le paragraphe 59 [*des commentaires sur l'article 24 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessous*]).

42. En outre, il est évident que, dans le cas de transferts d'un établissement stable à son siège (ou vice versa), l'application de règles en matière de prix de transfert fondées sur le principe de pleine concurrence ne pourra être considérée comme une violation du paragraphe 3 et ce même si lesdites règles ne s'appliquent pas aux transferts au sein d'une entreprise de l'État contractant où est situé ledit établissement. En effet, l'application du principe de pleine concurrence pour la

détermination des bénéfices attribuables à un établissement stable est prescrite par le paragraphe 2 de l'article 7 [du présent Modèle] et ledit paragraphe fait partie intégrante du contexte dans lequel doit être lu le paragraphe 3 de l'article 24 ; en outre, étant donné que l'article 9 autorise l'application du principe de pleine concurrence aux transferts entre une entreprise nationale et une entreprise étrangère associée, l'on ne peut considérer que son application au cas d'un établissement stable aboutit à une imposition moins favorable que celle appliquée à une entreprise de l'État contractant où est situé ledit établissement.

43. Si les règles générales rappelées ci-dessus soulèvent rarement des difficultés au regard du principe de non-discrimination, elles ne constituent pas une liste exhaustive de ses éventuelles conséquences quant à la détermination de la base d'imposition. Il se peut que l'application de ce principe soit moins évidente dans le cas des mesures d'encouragement fiscal mises en œuvre dans la plupart des pays aux prises avec des problèmes de décentralisation industrielle, de développement de régions économiquement en retard ou de promotion d'activités nouvelles nécessaires à l'expansion de l'économie, en vue de faciliter la solution de ces problèmes sous forme d'exonérations, de réductions ou d'autres avantages fiscaux accordés aux entreprises pour leurs investissements qui entrent dans le cadre des objectifs officiels.

44. De telles mesures répondant à des objectifs en relation directe avec l'activité économique proprement dite de l'État considéré, il est juste d'en accorder le bénéfice aux établissements stables des entreprises d'un autre État lié avec le premier État par une convention de double imposition comportant les dispositions de l'article 24, dès lors que leur est reconnu le droit d'exercer une activité d'entreprise dans cet État, en vertu soit de sa législation, soit d'un accord international (traité de commerce, d'établissement, etc.) conclu entre les deux États.

45. Il convient de noter, cependant, que si les entreprises non résidentes peuvent prétendre dans l'État considéré aux avantages fiscaux dont il s'agit, c'est aux mêmes conditions et charges que les entreprises résidentes. Elles peuvent donc se trouver privées de ces avantages si leurs établissements stables ne sont pas en mesure de satisfaire ou se refusent à souscrire aux conditions et charges particulières liées à l'attribution de ces avantages.

46. Par ailleurs, il va de soi que les entreprises non résidentes n'ont pas droit aux avantages fiscaux liés à des activités dont l'exercice est strictement réservé, pour des raisons relevant de l'intérêt national, de

la défense nationale, de la protection de l'économie nationale, etc., à des entreprises nationales puisque les entreprises non résidentes ne peuvent exercer de telles activités.

47. Enfin, les dispositions du paragraphe 3 ne sauraient être interprétées comme contraignant un État accordant des avantages fiscaux spécifiques à des organismes à but non lucratif dont les activités s'exercent à des fins d'utilité publique qui lui sont propres, à faire bénéficier des mêmes avantages les établissements stables d'organismes similaires de l'autre État dont les activités ne sont pas exercées exclusivement à des fins d'utilité publique propres au premier État mentionné.

**B. Régime spécial pour les dividendes encaissés à raison de participations détenues par les établissements stables**

48. Dans de nombreux pays, il existe des règles particulières d'imposition des dividendes distribués entre sociétés (régime des filiales et des sociétés mères, *Schachtelprivileg*, règle *non bis in idem*). La question se pose de savoir si un tel régime doit, par l'effet des dispositions du paragraphe 3, bénéficier également aux établissements stables pour les dividendes des participations faisant partie de leur actif.

49. Sur ce point, les opinions divergent. Certains États estiment que le bénéfice de ces régimes spéciaux doit être accordé aux établissements stables. Ils considèrent que ces régimes ont été instaurés en vue d'éviter la double imposition de bénéfices réalisés par une filiale et distribués à une société mère. En principe, l'impôt sur les bénéfices devrait être prélevé une seule fois au niveau de la filiale dont l'activité a été génératrice des bénéfices considérés. La société mère devrait être exemptée d'impôt sur ces bénéfices lorsqu'elle les reçoit de sa filiale ou, selon la méthode du crédit indirect, devrait bénéficier d'un allègement correspondant à l'imposition supportée par la filiale. Lorsque c'est un établissement stable qui détient ces actions au titre d'un investissement direct, le même principe implique que l'établissement stable recevant les dividendes bénéficie de même du régime spécial, puisque l'impôt sur les bénéfices a déjà été prélevé auprès de la filiale. D'autre part, il est difficilement concevable, selon cette ligne de pensée, de laisser à l'État où est situé le siège de la société mère le soin d'alléger la double imposition entraînée par une nouvelle imposition dans l'État où est situé l'établissement stable. L'État de la société mère, dans lequel aucune des activités génératrices des bénéfices soumis à double imposition n'a été exercée, exemptera

normalement ces bénéfices ou prélèvera un impôt sur les bénéfices qui sera insuffisant pour une imputation double (c'est-à-dire pour l'impôt sur les bénéfices prélevé auprès de la filiale et pour celui prélevé auprès de l'établissement stable). Dans tout cela, il est supposé que les actions détenues par l'établissement stable soient liées effectivement à ses activités. De plus, une autre condition est évidemment que les bénéfices ayant permis la distribution des dividendes aient été effectivement soumis à un impôt sur les bénéfices.

50. D'autres États estiment au contraire que l'assimilation des établissements stables à leurs entreprises n'entraîne pas obligation d'accorder ces régimes spéciaux aux établissements stables. Plusieurs raisons sont avancées en ce sens. Le but de ces régimes spéciaux est d'éviter une double imposition économique des dividendes et c'est à l'État de résidence de la société bénéficiaire et non pas à l'État de l'établissement stable de supporter la charge de ces régimes parce qu'il est le plus intéressé à l'objectif poursuivi. Une autre raison invoquée concerne la répartition des recettes fiscales entre États. Les pertes de recettes fiscales entraînées, pour un État, par l'application de ces régimes spéciaux sont en partie compensées par l'imposition des dividendes lors de la redistribution par la société qui a bénéficié de ces régimes (impôt retenu à la source sur les dividendes, impôt de l'actionnaire). Par contre, l'État qui accorderait le bénéfice de ces régimes aux établissements stables ne bénéficierait pas d'une telle contrepartie. Un autre argument avancé est que, quand le bénéfice de ces régimes est subordonné à une obligation de redistribution, leur extension aux établissements stables ne serait pas justifiée. Dans ce cas, en effet, l'établissement stable, qui n'est qu'une partie d'une société d'un autre État et qui ne distribue pas de dividende, aurait un régime plus favorable qu'une société résidente. Enfin, les États qui pensent que le paragraphe 3 n'entraîne pas obligation d'étendre ces régimes aux établissements stables invoquent les risques de transfert par les sociétés d'un État de leurs participations dans des sociétés d'un autre État à leurs établissements stables dans cet autre État à seule fin de pouvoir en bénéficier.

51. Il n'en reste pas moins qu'il peut y avoir des raisons très fondées à la détention et à la gestion de participations par un établissement stable plutôt que par le siège de l'entreprise :

- raisons de nécessité résultant principalement d'une obligation légale ou réglementaire imposant aux établissements bancaires et financiers et aux sociétés d'assurance de maintenir en dépôt dans les pays où s'exercent leurs activités

une certaine quantité de valeurs, notamment d'actions, en garantie de leurs engagements ;

- raisons d'opportunité, lorsque les participations en cause concernent des sociétés qui sont en relations d'affaires avec l'établissement stable ou dont le siège social est situé dans le même pays que celui-ci ;
- simples raisons de commodité, qu'explique la tendance actuelle à la déconcentration des tâches de gestion dans les grandes entreprises.

52. Compte tenu de ces divergences mais aussi de l'existence des situations qui viennent d'être décrites, il conviendrait que les États indiquent l'interprétation qu'ils donnent à la première phrase du paragraphe 3 lors de la conclusion de conventions bilatérales. S'ils le désirent, ils peuvent expliquer leur position, ou la modifier par rapport à leur pratique antérieure, dans un protocole ou tout autre document annexé à la convention.

53. Dans un tel document, on pourrait aussi prévoir une solution qui tienne compte de l'objection mentionnée ci-dessus selon laquelle l'extension, dans un État A, du régime des participations aux établissements stables de sociétés résidentes d'un autre État B, aboutit à privilégier indûment ces sociétés par rapport aux autres sociétés résidentes du même État dont le siège social détient des participations dans le capital de sociétés résidentes de l'État A, dans la mesure où les dividendes afférents auxdites participations peuvent être rapatriés par les premières sans supporter la retenue à la source, laquelle en revanche est prélevée sur les dividendes distribués aux secondes au taux *[prévu à l'alinéa a) ou b) du paragraphe 2 de l'article 10 de la convention pertinente]*, selon les cas. La neutralité de l'impôt et l'égalité des charges fiscales entre établissements stables et filiales, invoquées par les États intéressés, pourraient être assurées en amendant, dans le cadre de la convention bilatérale entre les États A et B, les dispositions des paragraphes 2 et 4 de l'article 10, de manière à pouvoir prélever dans l'État A l'impôt à la source sur les dividendes payés par des sociétés résidentes de cet État à des établissements stables de sociétés résidentes de l'État B dans les mêmes conditions que s'ils étaient perçus directement par celles-ci, c'est-à-dire directement par leur siège central, soit *[au taux prévu au paragraphe 2 de l'article 10 de cette convention]*.

54. Au cas où les dividendes payés à des établissements stables ne pourraient pas être taxés à la source dans l'État concerné, à défaut de dispositions appropriées dans sa législation interne, on pourrait

accorder aux établissements stables le bénéfice du régime des distributions de dividendes inter-sociétés à condition d'en limiter l'application de telle sorte que l'impôt perçu par l'État de la source des dividendes soit le même, que les dividendes soient perçus par l'établissement stable d'une société résidente de l'autre État ou qu'ils soient reçus directement par cette société.

### **C. Structure et taux de l'impôt**

55. Dans les pays où les entreprises, principalement les sociétés, sont assujetties sur leurs bénéfices à un impôt qui leur est propre, les dispositions du paragraphe 3 soulèvent, au sujet du taux applicable dans le cas des établissements stables, des problèmes spécifiques liés au fait que l'établissement stable n'est qu'une partie d'une entité juridique qui n'est pas sous la juridiction de l'État où l'établissement stable se trouve situé.

56. Lorsque l'imposition des bénéfices réalisés par les sociétés résidentes d'un État donné est calculée d'après un barème de taux progressifs, c'est en principe ce barème de taux qui doit s'appliquer aux établissements stables situés dans cet État. Si l'État de l'établissement stable tient compte des résultats de l'ensemble de la société à laquelle appartient cet établissement pour appliquer le barème de taux progressifs, il ne semble pas que cette règle aille à l'encontre de la règle d'égalité de traitement. Les sociétés résidentes sont en effet soumises au même régime (voir les paragraphes 55, 56 et 79 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 15 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle*]). Les États imposant leurs sociétés de cette façon pourraient donc préciser le régime applicable aux établissements stables dans leurs conventions bilatérales.

57. Quand un régime d'imposition fondé sur un barème de taux progressifs comporte une règle selon laquelle un taux minimum est applicable aux établissements stables, on ne peut prétendre a priori que cette règle va à l'encontre du principe d'égalité de traitement. Les résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable doivent être pris en compte pour déterminer le taux applicable suivant le barème progressif. Ce n'est que si le taux minimum est supérieur que les dispositions de la première phrase du paragraphe 3 ne sont pas respectées.

58. Toutefois, la prise en compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable pour

appliquer, soit un barème de taux progressifs, soit un taux minimum, ne doit pas avoir pour conséquence d'aller à l'encontre du principe de l'entreprise distincte et indépendante suivant lequel le résultat de l'établissement stable doit être déterminé en vertu des dispositions du paragraphe 2 de l'article 7 [du présent Modèle]. Le montant minimum de l'impôt à la charge de l'établissement stable dans l'État où il est situé est donc celui qui serait dû s'il constituait une entreprise distincte et indépendante, sans référence aux résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient. L'État où l'établissement stable est situé peut donc à bon droit appliquer le barème de taux progressifs en vigueur pour les entreprises résidentes aux seuls résultats de l'établissement stable, sans tenir compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient dans le cas où ces derniers sont inférieurs à ceux de l'établissement stable. Il peut de même imposer les résultats de l'établissement stable à un taux minimum, à condition que ce taux minimum s'applique également aux entreprises résidentes, même si la prise en compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient aboutissait à une imposition inférieure ou nulle.

59. Comme un établissement stable ne distribue pas de dividendes du fait de sa nature même, le régime fiscal des distributions effectuées par l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable sort du champ d'application du paragraphe 3 qui se limite à l'imposition des bénéfices découlant des activités de l'établissement stable lui-même, sans s'étendre à l'imposition de l'ensemble de l'entreprise. C'est ce que confirme la seconde phrase du paragraphe 3 qui précise que certaines questions de fiscalité concernant le contribuable propriétaire de l'établissement stable (comme par exemple, les déductions et les abattements) sortent de son champ d'application. Ainsi, les questions liées aux différents systèmes d'intégration de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur les dividendes des actionnaires (par exemple, l'impôt anticipé sur les sociétés « *advance corporate tax* », le précompte mobilier, le calcul du montant du revenu exonéré « *franked income* » et les crédits d'impôt pour dividendes qui leur sont rattachés) sortent du champ d'application de ce paragraphe.

60. Dans certains États, les bénéfices d'un établissement stable d'une entreprise d'un autre État contractant sont imposés à un taux supérieur à celui qui s'applique aux entreprises de cet État. Cet impôt supplémentaire, parfois dénommé « impôt sur les succursales » (« *branch tax* »), peut s'expliquer par le fait que si une filiale d'une entreprise étrangère réalise les mêmes bénéfices qu'un établissement stable et les



distribuée par la suite sous la forme de dividendes, un impôt supplémentaire peut alors être prélevé sur ces dividendes conformément au paragraphe 2 de l'article 10. Lorsqu'un tel impôt prend uniquement la forme d'un impôt supplémentaire sur les bénéfices d'un établissement stable, il doit être considéré comme un impôt prélevé sur les bénéfices découlant des activités de l'établissement stable lui-même et non comme un impôt sur l'entreprise en sa qualité de propriétaire de l'établissement stable. Il serait ainsi en contradiction avec le paragraphe 3. *[Cependant, la question de l'impôt sur les succursales est examinée aux paragraphes 24 à 30 des Commentaires sur l'article 10 du présent Modèle et ces paragraphes incluent une disposition facultative qui permet qu'un impôt sur les succursales puisse être prélevé nonobstant les autres dispositions de la Convention, y compris les dispositions de l'article 24.]*

61. Il convient cependant de distinguer cette situation de celle où un impôt s'appliquerait aux montants déduits, par exemple en qualité d'intérêts, lors du calcul des bénéfices d'un établissement stable (par exemple un impôt sur les intérêts prélevé au niveau de la succursale « *branch level interest tax* ») ; un tel impôt ne serait alors pas prélevé sur l'établissement stable lui-même mais plutôt sur l'entreprise à laquelle les intérêts sont réputés avoir été versés et sortirait ainsi de la portée du paragraphe 3 (compte tenu des circonstances, cependant, d'autres dispositions, telles que celles des articles 7 et 11, pourraient être pertinentes afin de déterminer si un tel impôt est autorisé en vertu de la Convention ; voir à ce sujet la dernière phrase du paragraphe 4 *[des commentaires sur l'article 24 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 1 ci-dessus]*).

***D. Retenue à la source sur les dividendes, intérêts[, redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés] perçus par un établissement stable***

62. Lorsque les établissements stables perçoivent des dividendes, des intérêts[, *redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés*], ces revenus tombent, en vertu du paragraphe 4 des articles 10[, 11 et 12 du paragraphe 5 de l'article 12A et du paragraphe 8 de l'article 12B], sous le coup des dispositions de l'article 7 et entrent, par conséquent— sous réserve des observations faites au paragraphe 53 *[des commentaires sur l'article 24 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité ci-dessus]* en ce qui concerne les dividendes encaissés

à raison de participations détenues par les établissements stables — dans les bénéfices imposables de ces établissements [...].

63. D'après les Commentaires relatifs aux dispositions précitées des articles 10, 11[, 12, 12A et 12B], ces dispositions dispensent l'État de la source (des dividendes, intérêts[, redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés] encaissés par l'établissement stable) de toute limitation prévue auxdits articles, ce qui implique — et telle est l'interprétation généralement retenue — qu'elles laissent subsister en totalité le droit de l'État de la source, où l'établissement stable est situé, d'appliquer sa retenue au taux plein.

64. Si cette manière de voir ne pose pas de problème au regard des dispositions du paragraphe 3 de l'article 24, dans le cas des pays où une retenue à la source est prélevée sur l'ensemble des revenus considérés, qu'ils soient versés à des bénéficiaires résidents — dès lors que les établissements stables sont autorisés, comme les entreprises résidentes, à imputer cette retenue sur l'impôt sur les bénéfices dû en vertu de l'article 7 — ou non-résidents (sous réserve des limitations prévues aux articles 10, 11[, 12, 12A et 12B]), il en va autrement lorsque la retenue s'applique exclusivement aux revenus payés à des non-résidents.

65. Dans ce dernier cas, en effet, la perception de la retenue paraît difficile à concilier avec le principe résultant du paragraphe 3, selon lequel les établissements stables doivent être traités, pour l'imposition des revenus provenant de leur activité ou s'y rattachant normalement — ce qui est reconnu pour les dividendes, intérêts[, redevances, rémunérations pour services techniques et revenus provenant de services numériques automatisés, visés au paragraphe 4 des articles 10, 11 et 12, au paragraphe 5 de l'article 12A et au paragraphe 8 de l'article 12B] — comme les entreprises résidentes et, par conséquent, soumis exclusivement à l'impôt sur les bénéfices à raison des revenus considérés.

66. Quoi qu'il en soit, il appartient aux États contractants de régler, le cas échéant, cette difficulté compte tenu de leurs contingences propres, dans le cadre des négociations bilatérales.

### ***E. L'imputation des impôts étrangers***

67. Sur un plan voisin, lorsque des revenus de source étrangère sont compris dans les bénéfices attribuables à un établissement stable, il est justifié, en vertu du même principe, d'accorder à cet établissement

stable l'imputation des impôts étrangers afférents à ces revenus, dans le cas où la législation interne accorde cette imputation aux entreprises résidentes.

68. Si dans un État contractant (A) où est situé un établissement stable d'une entreprise de l'autre État contractant (B), l'imputation d'impôts prélevés dans un État tiers (C) ne peut être faite qu'en vertu d'une convention, le problème relève de la question plus générale de l'extension aux établissements stables des clauses d'imputation d'impôt étranger figurant dans les conventions conclues avec des États tiers. Même si l'établissement stable n'est pas une personne et s'il ne peut donc pas bénéficier de ces conventions fiscales, ce problème relève de l'imposition de l'établissement stable. Cette question est examinée ci-dessous [...].

***F. Extension aux établissements stables des avantages des clauses d'imputation des conventions de double imposition conclues avec les États tiers***

69. Lorsque l'établissement stable dans un État contractant d'une entreprise qui est un résident de l'autre État contractant reçoit des dividendes[,], intérêts[,], *redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés*] provenant d'un État tiers, la question se pose alors de savoir si et dans quelle mesure l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable doit imputer l'impôt non récupérable de l'État tiers.

70. Il y a consensus sur le fait qu'il y a une double imposition dans ces situations et qu'une méthode d'allègement doit être trouvée. La majorité des pays membres sont en mesure d'octroyer l'imputation dans de tels cas soit sur la base de leur droit interne, soit en vertu du paragraphe 3. Les États qui ne peuvent ainsi octroyer l'imputation ou qui désirent clarifier la situation peuvent souhaiter compléter cette disposition dans leur convention avec l'État contractant dont l'entreprise est un résident par une formulation qui permette à l'État de l'établissement stable l'imputation de l'impôt de l'État de la source pour un montant qui n'excède pas celui que les entreprises qui sont résidents de l'État contractant dans lequel l'établissement stable est situé peuvent imputer sur la base de la convention de cet État avec l'État tiers. Dans la mesure où l'impôt non récupérable selon la convention entre l'État tiers et l'État de résidence de l'entreprise qui a un établissement stable dans l'autre État contractant est plus bas que selon la convention entre l'État tiers et l'État contractant de

l'établissement stable, seul doit être imputé l'impôt le plus bas perçu dans l'État tiers. Ce résultat pourra être atteint en ajoutant la phrase suivante après la première phrase du paragraphe 3 :

Lorsqu'un établissement stable dans un État contractant d'une entreprise de l'autre État contractant reçoit des dividendes[,], intérêts[,], redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés] provenant d'un État tiers et que

*[(a) la participation, la créance, le droit ou bien à l'égard desquels les dividendes, intérêts ou redevances sont payées, ou*

*(b) les rémunérations pour services techniques ou les revenus provenant de services numériques automatisés,*

*selon le cas, se rattachent effectivement*

*(c) à cet établissement stable, ou*

*(d) dans le cas d'une créance, d'un droit ou bien, de rémunérations pour services techniques ou de revenus provenant de services numériques automatisés, aux activités d'entreprise visées à l'alinéa (c) du paragraphe 1 de l'article 7,]*

le premier État accorde un crédit d'impôt à raison de l'impôt payé dans l'État tiers sur les dividendes[,], intérêts [,], redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés], selon le cas, en appliquant le taux d'imposition prévu dans la convention concernant les impôts sur le revenu et sur la fortune entre l'État dont l'entreprise est un résident et l'État tiers. Toutefois, le montant du crédit ne peut excéder le montant qu'une entreprise résidente du premier État peut réclamer en vertu de la convention concernant les revenus et la fortune entre cet État et l'État tiers.

Si la convention prévoit également que d'autres catégories de revenus donnant droit à crédit peuvent être imposées dans l'État d'où elles proviennent [...], ces dispositions devraient être modifiées afin qu'elles puissent s'y appliquer.

71. Lorsque l'établissement stable situé dans un État contractant d'une entreprise qui est un résident d'un autre État contractant (l'État de résidence) reçoit des dividendes, intérêts[,], redevances, rémunérations pour services techniques ou revenus provenant de services numériques automatisés] d'un État tiers (l'État de la source) et que, en vertu

de la procédure adoptée par l'État de résidence et l'État de la source, un certificat d'attestation de domicile est requis par l'État de la source afin d'octroyer le taux de retenue à la source prévu dans la convention en vigueur entre l'État de la source et l'État de résidence, ce certificat doit être délivré par ce dernier État. Quoique ce certificat puisse être utile lorsque l'État de résidence pratique la méthode d'imputation, il ne semble d'aucune utilité lorsque cet État pratique la méthode d'exemption puisque le revenu en provenance de l'État de la source n'est alors pas imposé dans l'État de résidence. Mais, dans un tel cas, l'État où est situé l'établissement stable pourrait tirer avantage d'une participation à ce processus de certification dans la mesure où il pourrait alors obtenir des informations utiles aux fins d'un contrôle fiscal. Une autre question qui se pose en relation avec les cas triangulaires est celle des abus. Ainsi, si un État contractant applique la méthode de l'exemption prévue à l'article 23 A aux bénéfices attribuables à un établissement stable situé dans un État tiers qui n'impose pas les revenus passifs provenant de l'autre État contractant mais qui sont attribuables à cet établissement stable, il existe un risque que ces revenus ne soient imposés dans aucun des trois États. Le paragraphe 8 de l'article 29 vise cette situation.

72. Il existe, outre le classique cas triangulaire ici traité, d'autres relations triangulaires. Il faut notamment mentionner le cas dans lequel l'État de l'entreprise est également l'État duquel proviennent les revenus attribués à l'établissement stable situé dans l'autre État (voir également le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 4 des commentaires sur l'article 21 du présent Modèle*] et les paragraphes 9 et 9.1 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 15 des commentaires sur les articles 23 A et 23 B du présent Modèle*]). Les États peuvent régler les questions qui y sont liées dans le cadre de négociations bilatérales.

#### **Paragraphe 4**

73. Ce paragraphe tend à faire échec à une forme particulière de discrimination résultant du fait que, dans certains pays, la déduction des intérêts, redevances[, rémunérations pour services techniques, revenus provenant de services numériques automatisés] et autres frais, admise sans réserve quand le bénéficiaire est un résident, est au contraire limitée ou même interdite quand ce dernier est un non-résident. La même situation peut se présenter dans le domaine de l'impôt sur la

fortune, pour les dettes contractées envers un non-résident. Toutefois, la possibilité reste ouverte aux États contractants, dans leurs conventions bilatérales, de modifier cette disposition pour éviter qu'elle ne soit utilisée à des fins d'évasion fiscale.

74. Le paragraphe 4 n'interdit pas au pays de l'emprunteur d'appliquer ses réglementations nationales sur la sous-capitalisation, dans la mesure où celles-ci sont compatibles avec le paragraphe 1 de l'article 9 ou le paragraphe 6 de l'article 11. Toutefois, si ce régime résulte de réglementations qui ne sont pas compatibles avec lesdits articles et qui ne s'appliquent qu'à des créanciers non-résidents (à l'exclusion des créanciers résidents), l'application de ce régime est interdite par le paragraphe 4.

75. Par ailleurs, le paragraphe 4 n'interdit pas les demandes additionnelles de renseignements concernant les paiements aux non-résidents, celles-ci visant à s'assurer que les mêmes obligations fiscales et contrôles s'appliquent aux paiements aux résidents et aux non-résidents.

3. Lorsque l'ancien Groupe d'experts a discuté du paragraphe 4 dans le cadre de la révision de 1999 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, la question s'est posée de savoir si le paragraphe se prêtait à inclusion dans une convention fiscale entre pays développés et pays en développement. Il a alors été suggéré que ce paragraphe ne serait pas acceptable pour les pays où les paiements faits à l'étranger par des sociétés sous contrôle étranger n'étaient déductibles que lorsque le bénéficiaire était imposé dans ces pays. À l'issue d'un long débat, le Groupe de travail a estimé que les circonstances spéciales susmentionnées ne pouvaient être prises en compte dans la formulation des articles d'une convention fiscale qui sont d'application générale mais qu'il faudrait, dans les cas où ces circonstances risquaient de soulever des problèmes, en faire état lors de négociations bilatérales.

### *Paragraphe 5*

4. Puisque le paragraphe 5 reprend le paragraphe 5 de l'article 24 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 24 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 5 de l'article 24 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur

le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

76. Ce paragraphe interdit à un État contractant de traiter de façon moins favorable une entreprise résidente dont le capital est détenu ou contrôlé en totalité ou en partie, directement ou indirectement, par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant. Cette disposition et la discrimination qu'elle fait disparaître ont trait seulement à la taxation des entreprises et non à celle des personnes qui détiennent ou contrôlent le capital des entreprises. Elle a donc pour objet d'assurer à des résidents d'un même État un même traitement et non de soumettre les capitaux étrangers, entre les mains des associés ou actionnaires, à un régime identique à celui qui est appliqué aux capitaux nationaux.

77. Le paragraphe ne concernant que la seule imposition d'entreprises résidentes et non celle des personnes qui détiennent ou contrôlent leur capital, il s'ensuit qu'il ne saurait être interprété comme élargissant la portée des règles qui tiennent compte des relations qu'une entreprise résidente peut entretenir avec d'autres entreprises résidentes (par exemple les règles autorisant la consolidation, le transfert des pertes ou les transferts en franchise d'impôt d'actifs entre sociétés ayant les mêmes propriétaires). Par exemple, si la législation fiscale d'un État permet à une société résidente de consolider son résultat avec celui d'une société mère résidente, le paragraphe 5 ne peut avoir pour effet de contraindre l'État à autoriser une telle consolidation entre une société résidente et une société mère non résidente. Ceci obligerait à établir une comparaison entre le traitement combiné d'une entreprise résidente et du non-résident propriétaire de son capital avec celui d'une entreprise résidente et du résident propriétaire de son capital, ce qui va bien au-delà de la simple imposition de la seule entreprise résidente.

78. En outre, du fait que le paragraphe 5 vise à garantir que toutes les sociétés résidentes sont traitées en toute égalité quelles que soient les personnes qui détiennent ou contrôlent leur capital, et non à ce que les distributions aux résidents et aux non-résidents soient soumises au même régime (voir le paragraphe 76 [*des commentaires sur l'article 24 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité ci-dessus*]), il s'ensuit que le fait de soumettre une société résidente à une obligation de retenue à la source sur les dividendes qu'elle verse

à ses actionnaires non résidents, mais non sur les dividendes qu'elle verse aux actionnaires résidents, ne saurait être considéré comme une violation du paragraphe 5. Dans ce cas, cette différence de traitement ne dépend pas du fait que le capital de la société est détenu ou contrôlé par des personnes non résidentes mais, plutôt, du fait que les dividendes versés aux non-résidents sont imposés de façon différente. Un exemple similaire serait celui d'un État qui imposerait les sociétés résidentes effectuant des distributions au bénéfice de leurs actionnaires indépendamment du fait que ces actionnaires soient résidents ou non, mais qui, afin d'éviter une imposition multiple, n'imposerait pas les distributions effectuées au bénéfice de sociétés liées résidentes elles-mêmes sujettes à l'impôt sur leurs propres distributions. Le fait qu'une telle exonération ne s'applique pas aux distributions au profit de sociétés non résidentes ne devra pas être considéré comme une violation du paragraphe 5. Dans un tel cas, ce n'est pas parce que le capital de la société résidente est détenu ou contrôlé par des non-résidents que cette société est traitée différemment mais bien plutôt parce que cette société résidente effectue des distributions au profit de sociétés qui, aux termes des dispositions de la Convention, ne peuvent être soumises au même impôt lorsqu'elles redistribuent les dividendes reçus de celle-ci. Dans cet exemple, toutes les sociétés résidentes sont traitées sur un pied d'égalité quelles que soient les personnes qui détiennent ou contrôlent leur capital ; la différence de traitement est limitée aux seuls cas où les distributions sont effectuées dans des conditions où l'impôt sur les distributions pourrait être évité.

79. Puisque ce paragraphe interdit à l'encontre d'une entreprise résidente toute discrimination qui serait uniquement fondée sur l'identité de qui détient ou contrôle son capital, il ne s'appliquerait pas à première vue aux règles autorisant à traiter différemment une entreprise du simple fait qu'elle verse ou non des intérêts à des créanciers résidents ou non résidents. Ce paragraphe ne concerne pas les règles fondées sur une relation débiteur-créancier, dans la mesure où la différence de traitement qui en résulterait n'est pas elle-même fondée sur le fait que des non-résidents détiennent ou contrôlent, en totalité ou en partie, directement ou indirectement, le capital de l'entreprise. Par exemple, si, en vertu des règles sur la sous-capitalisation de tel ou tel État, une entreprise résidente n'est pas autorisée à déduire les intérêts qu'elle a versés à une entreprise associée non résidente, cette règle ne constituerait pas une violation du paragraphe 5 et ce même si elle était appliquée à des versements d'intérêts effectués au bénéfice d'un créancier qui détiendrait ou contrôlerait le capital de cette entreprise,



dans la mesure où le traitement serait le même si ces intérêts avaient été versés au bénéfice d'une entreprise associée non résidente qui ne détiendrait ou ne contrôlerait aucune partie du capital du débiteur. Il est cependant évident qu'une telle réglementation nationale constituerait une violation du paragraphe 4 dans la mesure où des conditions différentes s'appliqueraient alors à la déduction des intérêts selon qu'ils seraient versés à des résidents ou à des non-résidents ; dans un tel cas et aux fins de ce paragraphe, il serait ainsi important de s'assurer que l'application de cette règle est compatible avec les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9 ou du paragraphe 6 de l'article 11 (voir le paragraphe 74 [*des commentaires sur l'article 24 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 2 ci-dessus des commentaires sur l'article 24 du présent Modèle*]). Ceci serait également important aux fins du paragraphe 5 dans le cas de règles sur la sous-capitalisation qui ne s'appliqueraient qu'aux seules entreprises d'un État contractant dont le capital est détenu ou contrôlé, en totalité ou en partie, directement ou indirectement, par des non-résidents. En effet, puisque les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9 ou celles du paragraphe 6 de l'article 11 sont parties intégrantes du contexte dans lequel doit être interprété le paragraphe 5 (comme l'exige l'article 31 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*), tout ajustement compatible avec ces dispositions ne pourra être considéré comme une violation du paragraphe 5.

80. Au cas où des enquêtes sont effectuées en matière de prix de transfert, presque tous les pays membres [*de l'OCDE*] considèrent que des demandes additionnelles de renseignements plus lourdes que celles qui sont normalement imposées, ou même un renversement de la charge de la preuve à cet égard, ne constituent pas des mesures discriminatoires au sens de l'article.

5. Lorsque le Modèle de convention fiscale des Nations Unies a été revu en 1999, quelques membres de pays en développement ont proposé que les mesures spéciales applicables aux sociétés étrangères ne soient pas considérées comme constituant un traitement discriminatoire prohibé, dans la mesure où toutes les entreprises étrangères seraient traitées de la même façon; ils ont déclaré que même si cela s'écartait considérablement du principe général qui voulait que les personnes étrangères soient imposées sur la même base que les nationaux, les problèmes du respect des lois fiscales par les entreprises sous contrôle étranger et la question politiquement délicate de la présence des entreprises étrangères dans les pays en développement justifiaient

le changement. Ces experts ont donc proposé que le paragraphe 5 de l'article 24 soit modifié comme suit :

5. Les entreprises d'un État contractant dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant, ne sont soumises dans le premier État à aucune imposition ou obligation correspondante qui est autre ou plus lourde que les impositions ou obligations correspondantes auxquelles sont assujetties les autres entreprises similaires du premier État dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par des résidents de pays tiers.

Ils ont indiqué en outre que ces changements au paragraphe 5 ont été inclus dans plusieurs conventions fiscales conclues par des pays développés. Quelques membres de pays développés ont souligné que ces changements limiterait l'effet de l'article sur la non-discrimination à la prévention de la discrimination entre entreprises appartenant à des non-résidents, laissant ainsi la porte ouverte à la discrimination à l'égard d'entreprises appartenant à des non-résidents en tant que classe.

6. Plusieurs membres de pays développés ont exprimé des réserves concernant le changement proposé et ont fait observer qu'ils considéraient l'article de la convention de l'OCDE sur la non-discrimination comme la clef de voûte de cette convention. Ils ont rappelé que les antécédents de l'article traitant de la non-discrimination, tel qu'il figure dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, remontaient au XIXe siècle. Ils ont estimé que si un principe aussi fondamental était modifié, cela aurait des répercussions importantes sur les relations fiscales internationales en général. En outre, puisque le changement proposé était motivé en grande partie par les problèmes de l'assujettissement à l'impôt des entreprises étrangères, qui sont essentiellement des problèmes de prix de transfert, ils ont suggéré qu'il serait plus indiqué de prendre ces problèmes en considération dans d'autres parties du Modèle, telles que l'article 9 qui traite des entreprises associées.

7. Tout en reconnaissant l'importance essentielle et la nécessité de l'article sur la non-discrimination, quelques membres de pays en développement ont indiqué que, dans les négociations bilatérales, certains pays souhaiteraient peut-être modifier quelques paragraphes de cet article. Ainsi, en raison de difficultés liées à la détermination du

caractère raisonnable des paiements effectués à des entreprises associées à titre de redevances, rémunérations pour services techniques, dépenses du siège central, etc., un pays pourrait vouloir refuser les déductions correspondant à ces paiements, ou calculer ces déductions conformément à sa législation interne lorsque les paiements en question sont effectués par une entreprise située sur son territoire à une société mère étrangère, que celle-ci soit établie dans l'autre État contractant ou dans un pays tiers. Un autre exemple qui a été mentionné est celui d'un pays qui accorderait des avantages fiscaux en vue d'atteindre certains objectifs nationaux et qui pourrait vouloir restreindre l'octroi de ces avantages au cas où il y a un certain pourcentage de participation locale dans l'entreprise considérée. Le Groupe a estimé que les cas particuliers illustrés par ces exemples devaient être réglés par voie de négociations bilatérales.

### ***Paragraphe 6***

8. Puisque le paragraphe 6 reprend le paragraphe 6 de l'article 24 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 24 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 6 de l'article 24 du présent Modèle :

81. Ce paragraphe précise que le champ d'application de l'article n'est pas limité par les dispositions de l'article 2. L'article s'applique donc aux impôts de toute nature ou dénomination perçus par ou au profit de l'État, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales.

*Article 25*

## PROCÉDURE AMIABLE

**A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. Il y a deux variantes de l'article 25 dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies. La variante A reprend l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE avec l'ajout d'une seconde phrase au paragraphe 4 mais excluant l'arbitrage prévu dans le paragraphe 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. La variante B reprend l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE avec l'ajout d'une seconde phrase dans le paragraphe 4 et comprend un arbitrage obligatoire comme le prévoit le paragraphe 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, mais avec quatre différences. Tout d'abord, le paragraphe 5 dispose qu'un arbitrage peut être engagé si les autorités compétentes sont incapables d'arriver à un accord sur un cas dans les trois ans suivant la présentation de ce cas au lieu de deux ans comme prévu dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Ensuite, alors que le Modèle de convention fiscale de l'OCDE dispose que l'arbitrage doit être demandé par la personne qui engage le processus, le paragraphe 5 dispose que l'arbitrage doit être demandé par l'autorité compétente d'un des États contractants (cela veut dire qu'un cas n'est pas soumis à arbitrage si les autorités compétentes des deux États contractants considèrent qu'un pareil cas ne se prête pas à arbitrage et qu'aucune d'entre elles n'en fait la demande). En troisième lieu, le paragraphe 5, à la différence de la disposition correspondante du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, autorise les autorités compétentes à s'écarter de la décision arbitrale si elles conviennent de le faire dans les six mois suivant la communication qui leur a été faite de la décision. Quatrièmement, alors que le Modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit que la période de deux ans commence lorsque toutes les informations requises par les autorités compétentes pour traiter le cas de procédure amiable ont été fournies, le paragraphe 5 prévoit que la période de trois ans commence avec la présentation du cas de procédure amiable à l'autorité compétente de l'État auquel ce cas n'a pas été initialement présenté.

2. La procédure amiable est destinée non seulement à servir de moyen de régler les questions relatives à l'interprétation et à

l'application de la convention, mais aussi à offrir aux résidents des États intéressés : a) une instance devant laquelle ils pourraient contester des mesures qui ne seraient pas conformes à la convention ; b) un mécanisme utilisable pour éliminer les doubles impositions dans des cas non prévus par la convention.

3. De nombreux pays en développement n'ont pas ou peu d'expérience de l'application pratique de la procédure amiable. La section C ci-dessous, qui traite de divers aspects procéduraux de la procédure amiable, peut être particulièrement utile à ces pays. En outre, le *Manuel des Nations Unies sur la prévention et la résolution des différends fiscaux*<sup>82</sup>, qui se concentre principalement sur la prévention et la résolution des différends fiscaux du point de vue des pays en développement, comprend des conseils pratiques supplémentaires sur la procédure amiable.

4. La procédure amiable s'applique à tous les articles de la convention, et en particulier à l'article 7 relatif aux bénéfices des entreprises, à l'article 9 relatif aux entreprises associées, à l'article 10 relatif aux dividendes, à l'article 11 relatif aux intérêts, à l'article 12 relatif aux redevances et à l'article 23 relatif aux méthodes pour éliminer les doubles impositions. Même si une convention bilatérale ne contient pas le paragraphe 2 de l'article 9, l'inclusion du paragraphe 1 de l'article 9 est suffisante pour indiquer que l'intention des États contractants était de mettre les doubles impositions économiques dans le champ d'application de la convention. De ce fait, la plupart des pays considèrent que, en l'absence de règles semblables à celles du paragraphe 2 de l'article 9, les doubles impositions économiques consécutives aux ajustements apportés aux bénéfices en raison des prix de transfert tombent dans le champ de la procédure amiable prévue par l'article 25 (voir le paragraphe 11 des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 12 ci-dessous). Certains pays considèrent toutefois que, en l'absence de règles semblables à celles du paragraphe 2 de l'article 9, les doubles impositions économiques dues aux ajustements de prix de transfert ne tombent pas dans le champ de la procédure amiable prévue aux

---

82 Publication des Nations Unies, 2021, disponible à <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-03/DAR%20French%20%281%29.pdf>, consulté le 25 juin 2023.

alinéas 1 et 2 de l'article 25. Les États contractants qui ne mettent pas le paragraphe 2 de l'article 9 dans leur convention devraient donc préciser, durant les négociations, les conséquences de l'absence du paragraphe 2 quant au champ d'application de la procédure amiable.

5. L'article 9 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies contient un paragraphe 3 selon lequel les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas quand, en ce qui concerne l'ajustement des bénéfices visés au paragraphe 1, une entreprise s'est vu infliger une pénalité pour fraude, négligence grave ou manquement délibéré. Quand les conditions prévues au paragraphe 3 sont remplies, un État contractant n'est pas tenu de faire l'ajustement correspondant conformément au paragraphe 2 et le contribuable ne peut pas engager la procédure amiable visée au paragraphe 1 de l'article 25 pour demander l'ajustement correspondant. Le contribuable peut toutefois engager la procédure amiable quand il considère que toutes les conditions énoncées dans le paragraphe 3 ne sont pas remplies ou que l'ajustement des bénéfices n'est pas conforme au paragraphe 1.

6. La décision de convenir, dans une convention bilatérale, d'une procédure amiable sans arbitrage obligatoire, comme dans la variante A, ou avec arbitrage obligatoire, comme dans la variante B, dépend de considérations d'ordre général et administratif propres à chaque État contractant et de l'expérience de la procédure amiable que possède cet État. Les États devraient analyser à l'avance les avantages et les désavantages de l'arbitrage obligatoire ou volontaire (voir le paragraphe 18 ci-dessous) et analyser si l'arbitrage leur convient. Les pays qui n'ont pas une grande expérience des procédures amiables pourraient avoir du mal à mesurer les conséquences qu'aurait l'adjonction d'une procédure d'arbitrage à la procédure amiable. Ces pays pourraient tout simplement décider de refuser un arbitrage à ce stade. Mais ils pourraient aussi accepter la clause d'arbitrage mais en différer l'entrée en vigueur jusqu'à ce que chaque pays ait fait savoir à l'autre que la clause devrait pouvoir entrer en application. Ces pays pourraient aussi décider, malgré leur manque d'expérience, d'ajouter l'arbitrage dans la procédure amiable afin de donner au contribuable la certitude qu'un cas qui serait présenté conformément au paragraphe 1 de l'article 25 sera réglé par accord amiable, sauf si un contribuable rejette cet accord amiable.

7. Les membres du Comité favorables à la variante A ont fait état principalement des considérations et arguments ci-après :

- seul un petit nombre de cas sont soumis à la procédure amiable au titre des paragraphes 1 et 2 de l'article 25 et très peu d'entre eux demeurent sans solution ;
- les recours de droit interne peuvent résoudre les quelques cas que les autorités compétentes n'arrivent pas à résoudre par la procédure amiable ;
- vu le manque d'expérience d'un grand nombre de pays en développement en matière de procédure amiable, l'arbitrage serait injuste pour ces pays lorsque le différend les oppose à des pays plus expérimentés ;
- les intérêts des pays, d'une importance si fondamentale pour leurs politiques, peuvent difficilement être protégés en matière fiscale par des arbitres privés ; on ne peut pas s'en remettre à des arbitres pour compenser le manque d'expérience dans un grand nombre de pays en développement ;
- il paraît difficile de garantir la neutralité et l'indépendance d'arbitres potentiels ;
- il est très difficile de trouver des arbitres expérimentés ;
- l'arbitrage obligatoire coûte cher et ne convient donc pas à des pays en développement et à des pays en transition ;
- il n'est pas dans l'intérêt d'un État de limiter sa souveraineté en matière fiscale par l'arbitrage obligatoire.

8. Les membres du Comité favorables à la variante B ont fait état principalement des considérations et arguments ci-après :

- même s'il y a peu de cas qui demeurent sans solution, chacun n'en représente pas moins une situation où il n'y a pas eu résolution concernant un cas où une autorité compétente considère qu'il y a imposition contraire à la convention et où il peut y avoir une double imposition importante ;
- l'arbitrage rassure davantage les contribuables quant à l'issue de leur cas par voie de procédure amiable et il favorise l'investissement transfrontalier ;
- les recours internes peuvent ne pas résoudre rapidement et de manière satisfaisante les différends concernant l'application de

conventions bilatérales (risques de décisions judiciaires contradictoires entre les deux pays et d'interprétations unilatérales de la convention fondées sur le droit interne) ;

- l'obligation de soumettre les cas non résolus à l'arbitrage après un certain temps peut permettre aux autorités compétentes de parvenir plus facilement à un accord durant cette période de temps ;
- si l'on considère l'expérience de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne, le recours à l'arbitrage obligatoire devrait être plutôt inhabituel en pratique et les coûts qui s'y rapportent peu élevés ; en outre, comme l'arbitrage donne davantage de certitude au contribuable, cela réduit le nombre d'appels « de protection » qui coûtent cher ainsi que les recours en droit interne dont l'issue est incertaine ;
- les arbitres doivent arriver à une décision bien fondée et impartiale ; ils peuvent donc tenir compte des niveaux de compétence des pays et remédier à l'éventuel manque d'expérience de certains ;
- il existe des arbitres compétents et impartiaux venus de divers horizons (fonctionnaires, juges, universitaires et autre personnel spécialisé) et de diverses régions (y compris de pays en développement) ;
- il est dans l'intérêt d'un État de limiter sa souveraineté en matière fiscale par l'arbitrage obligatoire.

9. Dans certains pays, des obstacles de nature constitutionnelle ou juridique peuvent empêcher les autorités compétentes de fournir un allègement fiscal, dans certains cas, au moyen de la procédure amiable. Ceux qui négocient un traité devraient commencer par examiner les obstacles qu'ils connaissent. Dans le cas de la variante A, la présence de tels obstacles ne devrait pas toutefois conduire à une modification de l'article de nature à en restreindre le champ d'application (surtout si, plus tard, on a réussi à écarter ces obstacles) : l'obligation faite aux autorités compétentes de « s'efforcer » de résoudre le cas n'entraîne pas l'obligation de parvenir à une solution et reconnaît que certains facteurs risquent d'affecter l'aptitude d'une autorité compétente à parvenir à un accord ou à fournir un allègement fiscal. Dans le cas de la variante B, en revanche, les négociateurs devront s'assurer que



le champ d'application du paragraphe 5, qui prévoit un arbitrage obligatoire, tient compte de telles restrictions afin d'éviter que de tels obstacles ne s'opposent à l'application d'une décision arbitrale contraignante.

10. Dans le cas de la variante B, le champ d'application du paragraphe 5 a toutefois déjà été restreint afin de tenir compte de certains obstacles éventuels d'ordre constitutionnel ou juridique. Dans certains États, lorsqu'une décision sur des questions soumises à la procédure amiable a déjà été rendue par un de leurs tribunaux judiciaires ou administratifs, un accord amiable sur les mêmes questions n'est plus autorisé par le droit interne. Pour tenir compte de cette situation, le paragraphe 5 prévoit que les questions non résolues ne sont pas soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un ou l'autre État. Les États qui peuvent, dans des cas particuliers, passer outre à des décisions judiciaires, peuvent supprimer cette phrase. Par ailleurs, la législation de beaucoup d'États dispose que nul ne peut être privé des recours en justice que lui offre la législation interne. C'est pourquoi, aux termes du paragraphe 5, la procédure d'arbitrage est applicable quels que soient les recours prévus par le droit interne des États contractants et les personnes directement concernées par le cas ont la possibilité de rejeter l'accord amiable qui met en œuvre la décision arbitrale et de décider de poursuivre les recours internes disponibles.

## **B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 25**

### ***Paragraphes 1 et 2 de l'article 25 (variantes A et B)***

11. Ces paragraphes reprennent l'intégralité des paragraphes 1 et 2 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE avec une seule exception : contrairement au paragraphe 1 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, le paragraphe 1 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE permet qu'un cas soit présenté à l'autorité compétente de l'un ou l'autre des États. En ce qui concerne la dernière phrase du paragraphe 1, toutefois, certains membres du Comité ont noté que, lors de négociations bilatérales, les États pourront désirer convenir d'un délai différent pour la présentation du cas à l'autorité compétente d'un État contractant.

12. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur les paragraphes 1 et 2 de l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (et, dans certains cas, de la version 2014 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE), est applicable aux paragraphes correspondants des variantes A et B de l'article 25 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

5.1 Un État contractant doit, au titre des obligations lui incombant lorsqu'il adhère à une convention fiscale, s'efforcer de parvenir à un accord amiable sur les cas d'imposition non conforme à la Convention et doit le faire de bonne foi. Il découle en particulier de l'obligation incombant à l'autorité compétente, en vertu du paragraphe 2, de « s'efforcer » de résoudre les cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant que les autorités compétentes sont tenues de s'employer à résoudre les cas sur le fond de manière juste et objective conformément aux dispositions de la Convention et aux principes du droit international applicables à l'interprétation des conventions. *[Il faut toutefois souligner que l'obligation de « s'efforcer de résoudre » un cas n'est pas une obligation de parvenir à une solution : dans de rares cas, les autorités compétentes peuvent ne pas parvenir à un accord malgré leurs meilleurs efforts pour résoudre le cas.]*

[...]

6.1 Aux termes de l'article 25, les États contractants ont délégué aux autorités compétentes de vastes compétences en ce qui concerne l'application et l'interprétation des dispositions de la Convention. Le paragraphe 2 autorise les autorités compétentes à régler, par voie d'accord amiable, les cas soumis par les contribuables afin d'éviter l'imposition qui pourrait résulter de l'application de législations nationales, mais ne serait pas conforme à la Convention. Le paragraphe 3 autorise de même les autorités compétentes à résoudre par voie d'accord amiable les difficultés ou à dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention, tant dans des cas particuliers (concernant un contribuable en particulier) que de façon plus générale (grâce à l'interprétation conjointe d'une disposition de la convention applicable à un grand nombre de contribuables). En vertu du paragraphe 3, les autorités compétentes

peuvent en particulier conclure un accord amiable pour définir un terme qui n'est pas défini dans la Convention, ou compléter ou préciser la définition d'un terme donné dès lors qu'un tel accord permettrait de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Ces circonstances pourraient se produire par exemple lorsqu'un conflit sur le sens attribué à un terme par les législations nationales des deux États crée des difficultés ou aboutit à un résultat non souhaité ou absurde. [...] [ *Afin de permettre une résolution adéquate de tels cas, un accord conclu en vertu du paragraphe 3 concernant la signification d'un terme utilisé dans la convention devrait prévaloir sur la signification de ce terme dans le droit interne de chaque État.* ]

6.2 Si le statut, en vertu du droit interne, d'un accord amiable conclu conformément à l'article 25 peut varier selon les États, il est clair que les principes du droit international applicables à l'interprétation des conventions, tels qu'énoncés aux articles 31 et 32 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*, autorisent tous les tribunaux nationaux à prendre en compte cet accord. L'article 25 a pour objet de promouvoir, par voie de concertation et d'accord amiable entre les autorités compétentes, un traitement cohérent des cas particuliers ainsi qu'une même interprétation et/ou application des dispositions de la Convention dans les deux États. L'article 25 autorise en outre les autorités compétentes à résoudre, par voie d'accord amiable, les difficultés ou à dissiper les doutes concernant l'interprétation ou l'application de la Convention ; l'accord amiable, conclu en vertu du mandat expressément défini au paragraphe 3 de l'article, représente la preuve objective que les autorités compétentes se sont entendues sur le sens de la Convention et des termes qu'elle contient. C'est pour toutes ces raisons qu'un accord auquel sont parvenues les autorités compétentes en vertu de l'article 25 est un élément [...] à prendre en considération aux fins de l'interprétation de la Convention.

6.3 Il existe cependant quelques cas où l'application de certaines dispositions d'une convention a été expressément déléguée par les États contractants aux autorités compétentes et où les accords auxquels sont parvenues les autorités compétentes sur ces sujets régissent légalement l'application de ces dispositions. L'alinéa *d*) du paragraphe 2 de l'article 4 par exemple prévoit que les autorités compétentes résoudront par voie d'accord amiable certains cas où une personne possède la nationalité des deux États contractants en vertu du paragraphe 1 de l'article. De même, certaines conventions prévoient de déléguer aux autorités compétentes le pouvoir de déterminer conjointement le statut

des diverses entités ou dispositifs aux fins de certaines dispositions de conventions (voir par exemple l'alinéa *b*) i) de la disposition proposée au paragraphe 35 des Commentaires sur l'article 1 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, et au paragraphe 21 des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle*]) ou le pouvoir de compléter ou de modifier les listes d'entités, de dispositifs ou de dispositions de la législation nationale mentionnés dans ces conventions.

7. Les règles énoncées aux paragraphes 1 et 2 prévoient l'élimination dans des cas particuliers des impositions qui ne seraient pas conformes à la Convention. On sait qu'en pareil cas, la possibilité de former un recours contentieux devant le juge de l'impôt, soit directement, soit à la suite du rejet de leur réclamation par l'administration fiscale, est normalement ouverte aux contribuables. Lorsque l'imposition non conforme à la Convention résulte d'une application incorrecte de la Convention dans les deux États, les contribuables doivent alors la contester dans chaque État, avec tous les inconvénients et incertitudes que comporte une telle situation. Ainsi, le paragraphe 1 met-il à la disposition des contribuables intéressés, sans pour autant les priver du droit d'exercer les recours contentieux ordinaires, une procédure dite amiable, parce qu'elle tend dans sa seconde phase au règlement du litige à l'amiable, par entente entre autorités compétentes, la première phase se situant uniquement dans [*l'État de résidence (sauf lorsqu'une procédure concernant l'application du paragraphe 1 de l'article 24 est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité)*] depuis la présentation de la réclamation jusqu'à la décision prise par l'autorité compétente à son sujet.

8. Quoi qu'il en soit, cette procédure apparaît comme exorbitante du droit interne. Il s'ensuit qu'elle peut être mise en œuvre exclusivement dans les cas qui entrent dans les prévisions du paragraphe 1, c'est-à-dire dans les cas où une imposition a été établie ou doit être établie en méconnaissance des dispositions de la Convention. Ainsi, lorsqu'une imposition a été établie contrairement à la Convention et au droit interne à la fois, elle n'est justifiable de la procédure amiable que dans la mesure où la Convention est en cause, à moins qu'il n'existe un lien de connexité entre les règles conventionnelles et les règles de droit interne ayant été appliquées à tort.

9. Dans la pratique, la procédure s'applique dans les cas — de loin les plus nombreux — où la mesure en cause entraîne une double imposition que la Convention a précisément pour objet d'éviter. On peut mentionner, parmi les cas les plus répandus :

- les questions relatives à l'attribution de bénéfices à un établissement stable conformément au paragraphe 2 de l'article 7 ;
- l'imposition dans l'État du débiteur, en cas de relations spéciales entre le débiteur et le bénéficiaire effectif, de la partie excédentaire des intérêts et redevances en application des dispositions de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11[, *du paragraphe 6 de l'article 12, du paragraphe 7 de l'article 12A ou du paragraphe 11 de l'article 12B du présent Modèle*] ;
- les cas d'application d'une législation concernant la sous-capitalisation lorsque l'État de la société débitrice a assimilé les intérêts à des dividendes, dans la mesure où ce régime est fondé sur des clauses d'une convention correspondant par exemple à l'article 9 ou au paragraphe 6 de l'article 11 ;
- les cas où l'ignorance de la situation de fait du contribuable a entraîné une application inexacte de la Convention, spécialement à propos de la détermination de la résidence (paragraphe 2 de l'article 4), de l'existence d'un établissement stable (article 5) ou du caractère temporaire de la mission effectuée par un salarié (paragraphe 2 de l'article 15).

10. L'article 25 fournit également aux autorités compétentes un mécanisme leur permettant de se concerter en vue de résoudre dans le contexte des prix de transfert non seulement les cas de double imposition juridique mais aussi les problèmes de double imposition économique et particulièrement ceux qui résultent des réintégrations effectuées dans les bénéfices des entreprises associées en vertu du paragraphe 1 de l'article 9 ; les ajustements à opérer corrélativement en application du paragraphe 2 du même article relèvent donc de la procédure amiable, aussi bien pour l'appréciation du bien-fondé du redressement que pour la détermination de son montant.

11. En effet, ceci résulte des termes mêmes du paragraphe 2 de l'article 9 lorsqu'une clause de ce genre figure dans la convention bilatérale en cause. Lorsque la convention bilatérale ne contient pas de règles correspondant à celles du paragraphe 2 de l'article 9 (et tel est généralement le cas pour les conventions antérieures à 1977), l'insertion de l'article 9, limité au paragraphe 1 — qui ne fait le plus souvent que confirmer des règles plus ou moins analogues des législations internes — montre que les États contractants entendent faire entrer la double imposition économique dans le champ d'application de la Convention. Par voie de conséquence, suivant l'opinion dominante au sein des pays membres, la double imposition économique créée

par la rectification des prix de transfert n'est pas conforme tout au moins à l'esprit de la Convention et elle entre donc dans le champ d'application de la procédure amiable prévue par l'article 25.

12. Si la procédure amiable est clairement utile pour régler les questions soulevées quant au type d'ajustement qui peut être fait en vertu du paragraphe 2 de l'article 9, il s'ensuit que même en l'absence d'une telle disposition, les États devraient tenter d'éviter la double imposition, notamment en procédant à un ajustement corrélatif tel que celui dont il est question au paragraphe 2. Quoique les opinions puissent diverger, les États considèrent par conséquent de façon générale qu'une procédure amiable initiée par un contribuable dont l'objet est une double imposition économique contraire à l'article 9 inclut la question de savoir s'il aurait fallu procéder à un ajustement corrélatif, même en l'absence d'une disposition analogue au paragraphe 2 de l'article 9. Les États qui ne partagent pas cette opinion trouvent cependant, dans la pratique, les moyens de remédier le plus souvent aux cas de double imposition économique frappant des entreprises de bonne foi, en s'appuyant sur des dispositions de leur législation interne.

13. La procédure amiable trouve aussi à s'appliquer en l'absence de toute double imposition contraire à la Convention dès l'instant où l'imposition litigieuse contrevient directement à une règle de la Convention. Tel est le cas lorsqu'un État impose un revenu donné alors que la Convention attribue pour ce revenu un droit exclusif d'imposition à l'autre État, encore que ce dernier ne puisse l'exercer par suite d'une lacune de sa législation interne. Une autre catégorie de cas concerne les personnes qui, étant ressortissantes d'un État contractant, mais résidentes de l'autre État contractant, sont soumises dans ce dernier État à un traitement fiscal discriminatoire au regard des dispositions du paragraphe 1 de l'article 24.

14. Il importe de noter que la procédure amiable peut, à la différence des recours contentieux de droit interne, être mise en œuvre par un contribuable sans attendre que l'imposition considérée par lui comme « non conforme aux dispositions de la ... Convention » ait été établie ou lui ait été notifiée. Pour qu'il puisse engager une telle procédure, il faut et il suffit qu'il établisse que les « mesures prises par un État ou par les deux États » entraîneront une telle imposition, celle-ci apparaissant comme un risque qui n'est pas simplement éventuel mais probable. Ces mesures s'entendent de tous actes ou décisions, de nature législative ou réglementaire, et de portée générale ou individuelle, ayant pour conséquence directe et nécessaire l'établissement contrairement aux dispositions de la Convention d'une imposition

à la charge du requérant. Par exemple, si une modification du droit fiscal interne d'un État contractant fait en sorte qu'une personne gagnant des revenus d'une certaine nature fera l'objet d'une imposition non conforme à la Convention, cette personne pourrait mettre en œuvre la procédure amiable dès que la loi est modifiée et qu'elle gagne les revenus en question ou dès qu'il devient probable qu'elle gagne de tels revenus. D'autres exemples portent sur la transmission d'une déclaration dans le cadre d'un système d'auto-imposition ou sur l'examen approfondi de la déclaration d'un contribuable dans le cadre d'une vérification, dans la mesure où l'un ou l'autre de ces faits rend probable une imposition non conforme à la Convention (par exemple, si la situation que le contribuable est tenu de déclarer en vertu de la législation interne de l'un des États contractants devait donner lieu, au cas où elle ferait l'objet d'une cotisation de cet État dans le cadre d'un système non déclaratif, à un risque d'imposition non conforme à la Convention, ou si des circonstances telles que la position officielle de l'État contractant ou ses pratiques en matière de vérifications rendaient très probable qu'une vérification approfondie d'une position particulière comme celle prise par le contribuable aboutisse à un projet de cotisation d'impôt qui entraînerait vraisemblablement une imposition non conforme à la Convention). Un autre exemple pourrait être constitué par le cas où la législation d'un État en matière de prix de transfert oblige un contribuable à déclarer des revenus supérieurs à ceux qui résultent des prix qu'il a effectivement pratiqués dans une transaction avec une partie liée, conformément au principe de pleine concurrence, et où l'on a de bonnes raisons de douter que la partie liée au contribuable puisse obtenir un ajustement corrélatif dans l'autre État contractant en l'absence d'une procédure amiable. Ces mesures peuvent également être entendues comme comprenant les ajustements réalisés de bonne foi à l'initiative d'un contribuable qui sont autorisés par le droit interne de certains pays et qui permettent au contribuable de modifier, dans des circonstances appropriées, une déclaration fiscale déjà déposée afin de déclarer un prix dans une transaction contrôlée, ou une attribution de bénéfices à un établissement stable, qui soit, du point de vue du contribuable, conforme au principe de pleine concurrence [...]. Comme l'indiquent les premiers mots du paragraphe 1, la question de savoir si les mesures prises par un État contractant ou les deux États contractants entraîneront une imposition non conforme à la Convention doit être résolue du point de vue du contribuable. Si l'estimation que fait le contribuable de l'existence d'une telle imposition doit être raisonnable et s'appuyer sur des faits prouvables, les autorités fiscales ne devraient pas refuser

une demande soumise en vertu du paragraphe 1 simplement parce qu'elles estiment qu'il n'a pas été prouvé (par exemple, en application des normes juridiques nationales exigeant une « prépondérance de la preuve »), qu'une telle imposition aura lieu.

15. Comme les premières étapes d'une procédure amiable peuvent être entreprises dès qu'il y a probabilité qu'une imposition puisse ne pas être conforme à la Convention, un tel lancement de la procédure ne sera pas considéré comme la *[présentation d'un cas à l'autorité compétente]* aux fins de la détermination du début de la période de *[trois]* ans mentionnée au paragraphe 5 de *[la variante B de l'article ; voir le paragraphe 8 de l'annexe à ces commentaires]. [...]*

16. Pour être recevables, les réclamations formées en vertu du paragraphe 1 doivent satisfaire d'abord à une double exigence expressément formulée dans ce paragraphe : elles doivent, *[en principe]*, être présentées à l'autorité compétente *[de l'État de résidence (sauf lorsqu'une procédure concernant l'application du paragraphe 1 de l'article 24 est introduite par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité)]*, et ce, dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme à la Convention. La Convention ne prévoit aucune règle particulière quant à la forme de ces réclamations. Les autorités compétentes peuvent prescrire les procédures particulières qu'elles jugent appropriées *[les paragraphes 22 et suivants ci-dessous (dans la section intitulée « Nécessaire coopération de la personne qui fait la demande ») incluent plusieurs suggestions à cet égard]*. Si aucune procédure particulière n'a été prescrite, les réclamations peuvent être présentées de la même façon que les réclamations en matière fiscale devant l'administration fiscale de l'État concerné.

17. *[Ce paragraphe 17 est tiré des commentaires sur l'article 25 de la version 2014 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]* L'obligation faite au contribuable de s'adresser à l'autorité compétente de l'État dont il est un résident (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24) est de portée générale sans qu'il y ait à distinguer selon que l'imposition contestée a été établie dans cet État ou au contraire dans l'autre État et qu'elle a entraîné ou non une double imposition. Si, postérieurement à la mesure ou à l'imposition attaquée, ce contribuable a transféré sa résidence dans l'autre État contractant, il n'en doit pas moins adresser sa réclamation à l'autorité compétente de l'État dont il était résident durant l'année au titre de laquelle l'imposition en cause a été ou doit être établie.



18. *[Ce paragraphe 18 est tiré des commentaires sur l'article 25 de la version 2014 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]* Toutefois, dans le cas, déjà évoqué, où une personne ressortissante d'un État, mais qui est un résident de l'autre État, se plaindrait d'avoir fait l'objet, dans ce dernier État, d'une mesure ou d'une imposition ayant un caractère discriminatoire au regard du paragraphe 1 de l'article 24, il paraît plus indiqué pour des raisons évidentes d'admettre, par exception à la règle générale énoncée ci-dessus, qu'elle présente sa réclamation à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle possède la nationalité. Enfin, c'est à la même autorité compétente que doit être adressée la réclamation d'une personne qui, sans être un résident d'un État contractant, possède la nationalité d'un État contractant, et dont le cas relève du paragraphe 1 de l'article 24.

19. *[Ce paragraphe 19 est tiré des commentaires sur l'article 25 de la version 2014 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]* Par ailleurs, les États contractants peuvent, s'ils l'estiment préférable, accorder aux contribuables la faculté d'adresser leurs réclamations à leur choix à l'autorité compétente de l'un ou de l'autre État. En ce cas, le paragraphe 1 devrait être modifié comme suit :

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'un ou de l'autre État contractant. Le cas devra être soumis dans les trois ans qui suivront la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention.

20. Le délai de trois ans prévu par la seconde phrase du paragraphe 1 pour l'introduction des réclamations vise à protéger les administrations contre des réclamations tardives. Ce délai doit être considéré comme un minimum, de sorte que les États contractants sont libres de convenir, dans leurs conventions bilatérales, d'un délai plus long dans l'intérêt des contribuables, par analogie notamment avec les délais prévus par leurs réglementations internes respectives en matière de conventions fiscales. Ces États peuvent omettre la seconde phrase du paragraphe 1 s'ils sont d'accord pour considérer que leurs réglementations internes respectives s'appliquent de plein droit aux réclamations dont il s'agit et ont des conséquences plus favorables pour les contribuables intéressés, soit parce qu'elles prévoient des délais plus étendus ou parce qu'elles ne fixent aucun délai pour la présentation des réclamations.

21. La disposition fixant le point de départ du délai de trois ans au jour de la « première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention » doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable. Aussi, même dans l'hypothèse où une telle imposition pourrait être directement établie en exécution d'une décision ou mesure administrative de portée générale, est-ce seulement à compter de la notification de la mesure individuelle entraînant l'imposition en question, c'est-à-dire, dans l'interprétation la plus favorable, de l'acte d'imposition proprement dit, matérialisé par l'établissement d'un rôle d'impôt ou d'un titre de recette ou de perception, que commence le délai dont il s'agit. Puisqu'un contribuable a le droit de soumettre un cas dès qu'il estime qu'une mesure entraînera une imposition non conforme aux dispositions de la Convention mais que le délai de trois ans court à compter du moment où ce résultat est matérialisé, le contribuable aura dans certains cas le droit d'initier la procédure amiable avant le point de départ du délai de trois ans (un exemple d'une telle situation est fourni au paragraphe 14 *[des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessus]*).

22. Dans la plupart des cas, ce qu'est la notification d'une cotisation, d'un rôle d'impôt, d'une demande officielle de paiement ou d'un autre titre de recette ou de perception ressortira clairement et des règles de droit interne régiront normalement le moment où cette notification sera considérée avoir été « donnée ». En vertu du droit interne, il s'agira habituellement du moment où la notification est envoyée (moment de l'envoi), d'un nombre préétabli de jours suivant l'envoi, du moment où elle devrait avoir été reçue à l'adresse de destination (dans les deux cas, un moment de réception réelle présumée), ou le moment de sa réception véritable (le moment de réception réelle). En l'absence de règles de cet ordre, il conviendra de considérer que la notification a eu lieu soit au moment de la réception réelle, ou, s'il est difficile de prouver celle-ci, au moment où elle aurait normalement été reçue à l'adresse de destination, gardant à l'esprit que cette disposition doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable.

23. Dans le cas d'une auto-imposition, la charge fiscale fera habituellement l'objet d'une notification quelconque (par exemple, une notification de l'impôt à payer ou du refus ou de l'ajustement d'une demande de remboursement), et en règle générale, le moment de la notification, plutôt que le moment où le contribuable produit sa déclaration fiscale, constituera le point de départ du délai de trois ans. [...] Il peut toutefois arriver qu'aucune notification de l'impôt à

payer ou autre notification ne soit prévue. En pareil cas, le moment pertinent de la « notification » correspondrait au moment où le contribuable serait, dans le cours normal des choses, considéré avoir été informé de l'imposition qui est non conforme à la Convention. Il pourrait s'agir, par exemple, du moment où le contribuable est informé pour la première fois du transfert de fonds notamment par le truchement d'un solde bancaire ou d'un relevé de banque. Le délai commence que le contribuable estime ou non à ce stade que l'imposition est effectivement contraire à la Convention, pourvu que si une personne raisonnablement prudente avait été dans la position du contribuable, cette personne aurait été en mesure de conclure, à ce moment, que l'imposition n'était pas conforme aux dispositions de la Convention. Dans ce cas, la notification au contribuable du fait d'une imposition suffit. En revanche, dans les cas où seule la combinaison de l'auto-imposition avec quelque autre circonstance aurait amené une personne raisonnablement prudente qui serait dans la situation du contribuable à conclure que l'imposition était contraire à la Convention (par exemple, une décision judiciaire selon laquelle l'application d'un impôt dans une situation similaire à celle du contribuable serait contraire aux dispositions de la Convention) le délai commence à courir lorsque cette circonstance se réalise.

24. Si l'impôt a été prélevé par retenue à la source, le délai commence à courir à compter du paiement du revenu ; toutefois, si le contribuable prouve qu'il n'a eu connaissance de cette retenue qu'à une date ultérieure, le délai ne court qu'à compter de cette dernière date. Lorsque l'imposition non conforme à la Convention résulte de l'effet combiné de décisions ou mesures prises dans les deux États contractants, le délai ne court qu'à compter de la première notification de la décision ou de la mesure la plus récente. Par exemple, lorsqu'un État contractant prélève un impôt non conforme à la Convention, mais qu'un autre État accorde une exemption d'impôt à cet égard ou impute cet impôt en application de l'article 23 A ou de l'article 23 B de manière à éliminer la double imposition, un contribuable s'abstiendra souvent dans la pratique d'initier la procédure amiable pour ce qui concerne l'acte du premier État. Si, toutefois, l'autre État notifie plus tard le contribuable que l'exemption ou l'imputation lui est refusée et qu'une double imposition en résulte alors, un nouveau délai court à compter de cette notification, puisque l'effet combiné des actes des deux États a pour résultat de soumettre le contribuable à une double imposition contraire aux dispositions de la Convention. Dans certains cas, spécialement de cette nature, les dossiers détenus par les autorités fiscales peuvent avoir été détruits avant l'expiration

du délai conformément aux pratiques habituelles des États ou de l'un d'entre eux. La Convention n'interdit pas une telle destruction ni ne contraint une autorité compétente à accepter sans preuve les arguments du contribuable, mais en pareil cas, il conviendra que le contribuable puisse, au cours de la procédure amiable et dans la mesure permise par la législation nationale, remédier au manque de preuve. Dans certains cas, l'autre État contractant peut être en mesure de fournir une preuve suffisante, conformément à l'article 26. Il est bien entendu préférable que ces dossiers soient conservés par les autorités fiscales aussi longtemps que le contribuable a le droit d'initier la procédure amiable à l'égard d'une question donnée.

25. Le délai de trois ans court pendant une procédure (y compris une procédure administrative) instituée en vertu du droit national (par exemple, une procédure d'appel prévue par le droit interne). Des difficultés pourraient en résulter du fait que le contribuable peut ainsi se voir contraint de choisir entre un recours national et une procédure amiable. Certains contribuables peuvent s'en remettre uniquement à la procédure amiable, mais plusieurs tenteront de surmonter cette difficulté en ouvrant une procédure amiable tout en se prévalant des recours offerts en droit national, même si ces recours ne sont pas, en un premier temps, poursuivis activement. Les ressources allouées à la procédure amiable peuvent ainsi se voir sollicitées de manière non efficace. Lorsque le droit interne le permet, certains États peuvent envisager de régler ce problème en permettant que le délai de trois ans (ou un délai plus long) soit interrompu pendant la procédure intentée en vertu du droit interne. Selon deux approches conformes à l'article 25, le contribuable doit d'une part ouvrir la procédure amiable, sans interruption en cas de procédure nationale, mais les autorités compétentes n'amorcent véritablement les discussions qu'une fois le recours interne définitivement tranché, ou d'autre part, les autorités compétentes poursuivent les discussions, mais ne parviennent à un accord final que si le contribuable convient de mettre fin au recours national. Cette seconde option fait l'objet du paragraphe 42 [*des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessous*]. Dans un cas comme dans l'autre, le contribuable devrait être informé de l'approche adoptée. Qu'un contribuable estime ou non qu'il est nécessaire de former un appel de « protection » en vertu du droit interne (en raison, par exemple, de la prescription pour intenter un recours national), l'approche à privilégier pour toutes les parties est souvent de se concentrer d'abord sur la procédure amiable pour résoudre les problèmes du contribuable, et pour le faire de façon bilatérale.

26. Certains États peuvent ne pas accepter qu'un contribuable initie une procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 lorsque les transactions afférentes à la demande sont considérées comme abusives. Ce problème est étroitement lié à la question de l'« *[Utilisation inappropriée des conventions fiscales]* » qui fait l'objet des *[paragraphe 33 et suivants des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle]*. En l'absence d'une disposition spécifique, toutefois, aucune règle générale ne rend la procédure amiable non applicable à des situations perçues comme étant abusives. Le simple fait qu'une charge fiscale soit appliquée en vertu d'une clause de droit national visant à contrecarrer l'évasion fiscale ne pourra justifier le rejet de la demande de procédure amiable. Cependant, lorsque sont en cause des infractions graves pouvant entraîner de lourdes peines, certains États pourront souhaiter refuser tout recours à la procédure amiable. Les circonstances dans lesquelles un État refusera le recours à la procédure amiable doivent être précisées dans la Convention.<sup>[83]</sup>

27. Certains États estiment que certaines questions ne sont pas susceptibles d'être résolues au moyen de la procédure amiable de façon générale, du moins celle qu'initie le contribuable, en raison de dispositions constitutionnelles ou d'autres dispositions ou décisions de droit interne. Il en est ainsi par exemple, lorsque le fait d'accorder un allègement au contribuable serait contraire à une décision judiciaire finale qui lie l'autorité fiscale en vertu de la constitution de l'État concerné. Toutefois, selon un principe général reconnu en matière de conventions fiscales et autres traités, le droit interne, y compris le droit constitutionnel, ne peut justifier un manquement aux obligations contenues dans un traité. L'article 27 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* reflète ce principe général du droit des traités. Il s'ensuit que toute justification de ce qui serait autrement une violation de la Convention doit être enchâssée dans la Convention elle-même, et s'interpréter conformément aux principes acceptés en matière d'interprétation des conventions fiscales. Une telle justification serait rare, car elle ne se limiterait pas à régir la façon dont une question est traitée par les deux États contractants une fois soumise à la procédure amiable, mais empêcherait même que la question parvienne à l'étape de l'examen par les deux États. Puisqu'un des États pourrait en pratique procéder à cette détermination sans consulter l'autre État,

---

83 *[Voir également le paragraphe 5 ci-dessus concernant l'accès à la procédure amiable lorsqu'une convention comprend le paragraphe 3 de l'article 9 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.]*

et qu'une solution bilatérale pourrait ainsi être négligée, la décision qu'une question n'est pas susceptible de donner lieu à une procédure amiable initiée par le contribuable ne doit pas être prise à la légère et doit trouver sa source dans les dispositions de la Convention telle que négociée. Une autorité compétente qui s'appuie sur une restriction prévue en droit national comme motif pour ne pas permettre à un contribuable d'initier la procédure amiable devrait informer l'autre autorité compétente et lui expliquer le fondement juridique de sa position. De façon plus habituelle, une restriction véritablement prévue en droit national n'empêchera pas que la question soit soumise à la procédure amiable, mais si elle rend clairement et sans équivoque une autorité compétente inhabile à résoudre la question de manière à éliminer l'imposition du contribuable qui est non conforme à la Convention, et qu'il n'y a aucune probabilité réaliste que l'autre État règle la question en faveur du contribuable, alors les contribuables devraient être informés de la situation, de sorte qu'ils n'aient aucune fausse attente en ce qui concerne l'issue probable de la procédure.

28. Dans d'autres cas, il est possible que la procédure amiable puisse être initiée, mais que le droit national ait, depuis la négociation de la Convention, évolué de façon telle qu'une autorité compétente soit incapable de résoudre, ne serait-ce qu'en partie, la question soulevée par le contribuable. Lorsque pareille évolution restreint juridiquement l'autorité compétente à un point tel qu'il devient clairement impossible de régler la question au moyen de discussions bilatérales, la plupart des États acceptent que l'importance du changement de circonstances justifie que l'autorité compétente se retire de la procédure. Dans certains cas, la difficulté peut toutefois être temporaire, par exemple en attendant qu'une loi de rectification soit adoptée, et alors, il convient d'interrompre la procédure plutôt que d'y mettre fin. Les deux autorités compétentes devront discuter de la difficulté et de ses effets possibles sur la procédure amiable. Dans d'autres situations, une décision partiellement ou entièrement en faveur du contribuable est contraignante et doit être exécutée par l'une des autorités compétentes, mais certains points pourraient encore faire l'objet de discussions dans le cadre de la procédure amiable dans le cas, par exemple, où une autorité compétente tente de convaincre l'autre que celle-ci doit accorder un allègement.

29. Il est moins justifié d'invoquer le droit interne pour éviter de mettre en œuvre un accord conclu dans le cadre de la procédure amiable. L'obligation de mettre en œuvre ces accords est énoncée sans équivoque dans la dernière phrase du paragraphe 2, et les obstacles

existants à la mise en œuvre doivent de façon générale être pris en compte dans les modalités de l'accord lui-même. Les conventions fiscales étant négociées en tenant pour acquise l'évolution, parfois difficile à prévoir, de la législation nationale et les parties étant conscientes de cette réalité lorsqu'elles négocient la Convention et concluent des accords amiables, des changements ultérieurs imprévus qui modifient l'essence d'un accord amiable nécessiteraient de façon générale que celui-ci soit modifié selon que de besoin. De toute évidence, lorsque la législation nationale évolue dans une telle direction, ce qui ne devrait se produire que rarement, l'obligation d'agir de bonne foi impose qu'avis en soit donné dès que possible, et il convient d'investir des efforts de bonne foi pour modifier l'accord amiable ou parvenir à un nouvel accord dans la mesure permise par la nouvelle législation nationale. En pareils cas, la demande du contribuable devrait être considérée comme étant toujours ouverte, sans que celui-ci ait à en soumettre une autre.

30. En ce qui concerne le déroulement de la procédure proprement dite, il convient d'envisager succinctement les deux phases distinctes qu'elle comporte (voir le paragraphe 7 [*des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessus*]).

31. Dans sa première phase ouverte par la réclamation du contribuable, la procédure en question se situe exclusivement au plan des rapports entre celui-ci et l'autorité compétente de l'État [*de résidence (sauf lorsqu'une procédure concernant l'application du paragraphe 1 de l'article 24 est introduite par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité)*]. Les dispositions du paragraphe 1 reconnaissent au contribuable intéressé le droit de s'adresser à l'autorité compétente de [*l'État dont il est résident*], qu'il ait épuisé ou non les voies de recours qui lui sont ouvertes par le droit interne de chacun des deux États. D'autre part cette autorité compétente a l'obligation de statuer sur le bien-fondé de la réclamation et d'y donner suite selon l'alternative définie au paragraphe 2.

[...]

32. Si l'autorité compétente régulièrement saisie reconnaît le bien-fondé de la réclamation et considère que l'imposition contestée est imputable en totalité ou en partie à une mesure prise dans cet État, elle doit donner le plus tôt possible satisfaction au requérant en procédant aux ajustements ou dégrèvements qui paraissent justifiés. Dans cette situation, la question peut être résolue sans aller au-delà de

la première phase (unilatérale) de la procédure amiable. En revanche, un échange de vues et de renseignements avec l'autorité compétente de l'autre État contractant peut se révéler utile, par exemple, pour obtenir confirmation d'une certaine interprétation de la Convention.

33. Si, au contraire, cette autorité compétente estime que l'imposition contestée résulte, en totalité ou en partie, d'une mesure prise dans l'autre État, elle a non seulement le devoir mais l'obligation — ainsi qu'il ressort clairement des termes du paragraphe 2 — de déclencher la deuxième phase (bilatérale) de la procédure amiable. Il est important que cette autorité compétente s'acquitte le plus tôt possible de cette obligation, particulièrement dans les cas de redressement des bénéfices d'entreprises associées découlant de la rectification des prix de transfert.

34. Un contribuable a le droit, en vertu du paragraphe 1, de soumettre son cas à l'autorité compétente de [*l'État dont il est résident*] qu'il ait ou non formulé par ailleurs une réclamation ou engagé un recours contentieux selon le droit interne [*de cet*] État. S'il n'a pas été statué sur un recours [...], l'autorité compétente de cet État ne doit pas attendre la décision judiciaire définitive, mais dire si elle considère que le cas relève de la procédure amiable. Si elle en décide ainsi, elle doit déterminer si elle est elle-même en mesure d'apporter une solution satisfaisante, ou si le cas doit être soumis à l'autorité compétente de l'autre État contractant. Les demandes d'ouverture d'une procédure amiable introduites par le contribuable ne doivent pas être rejetées sans motif valable.

35. S'il a été statué de manière définitive sur son recours par un tribunal [*de son État de résidence*], un contribuable peut cependant souhaiter soumettre une réclamation pour y donner suite dans le cadre de la procédure amiable. Dans certains États, l'autorité compétente peut apporter une solution satisfaisante différente de la décision judiciaire. Dans d'autres États, l'autorité compétente est liée par une telle décision [...]. Elle peut néanmoins soumettre le cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant et lui demander de prendre des mesures pour éviter la double imposition.

36. Dans sa seconde phase — qui s'ouvre avec l'intervention de l'autorité compétente saisie par le contribuable auprès de celle de l'autre État — la procédure se situe désormais au plan des rapports entre États, comme s'il y avait eu « endossement » par l'État saisi de la réclamation. Mais si cette procédure est sans conteste possible une procédure entre États, la question peut se poser, en revanche, de savoir :



- si, comme le titre de l'article et les termes utilisés dans la première phrase du paragraphe 2 le donnent à penser, elle n'est qu'une simple procédure d'accord amiable, ou encore l'exécution d'un *pactum de contrahendo* comportant pour les parties la simple obligation de négocier, mais nullement celle d'arriver à un accord,
- ou si, au contraire, elle doit être interprétée (compte tenu [*dans le cas de la variante B de l'article 25*] de l'existence du processus d'arbitrage prévu au paragraphe 5 [*de cet article*] qui permet de régler les questions non résolues ou dans l'hypothèse où la procédure se déroule dans le cadre d'une commission mixte) comme une procédure juridictionnelle faisant obligation aux parties de régler le litige.

37. Le paragraphe 2 comporte sans doute une obligation de négocier ; mais les autorités compétentes sont simplement tenues d'une obligation de « diligence » et non pas de « résultat » pour ce qui est de la réalisation d'un accord amiable. Le paragraphe 5 [*de l'article 25 variante B*], cependant, prévoit un mécanisme qui permet d'obtenir un accord même s'il existe des questions sur lesquelles les autorités compétentes n'ont pu se mettre d'accord lors de négociations.

38. Dans la recherche d'un accord amiable, les autorités compétentes doivent, certes, déterminer leur position d'abord en fonction des règles de leurs législations fiscales respectives et des dispositions de la Convention qui s'imposent à elles tout autant qu'aux contribuables. Pour le cas où une application stricte de ces règles ou dispositions empêcherait tout accord, on peut raisonnablement admettre que les autorités compétentes ont comme en matière d'arbitrage international la possibilité, à titre subsidiaire, de se fonder sur des considérations d'équité pour donner satisfaction au contribuable.

38.1 La conjonction de conventions fiscales bilatérales conclues entre plusieurs États peut parfois permettre aux autorités compétentes de ces États de résoudre des cas à caractère multilatéral par voie d'accord amiable en vertu des paragraphes 1 et 2 de l'article 25 de ces conventions. Un accord amiable multilatéral peut être conclu soit par la négociation d'un seul accord entre toutes les autorités compétentes des États concernés, soit par la négociation d'accords amiables bilatéraux séparés, mais cohérents.

38.2 On peut par exemple procéder ainsi pour répartir de manière appropriée les bénéfices entre des établissements stables qu'une entreprise possède dans deux États différents avec lesquels l'État

de la résidence de l'entreprise a conclu des conventions fiscales. En pareil cas, il peut arriver qu'un ajustement effectué au titre d'opérations internes effectuées entre les deux établissements stables ait un impact sur l'imposition de l'entreprise dans son État de résidence. Sur la base des paragraphes 1 et 2 de l'article 25 des conventions fiscales conclues entre l'État de l'entreprise et les États dans lesquels les établissements stables sont situés, l'autorité compétente de l'État de l'entreprise est clairement habilitée à s'efforcer de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec les autorités compétentes des États dans lesquels les établissements stables sont situés, et à déterminer la répartition appropriée des bénéfices aux établissements stables de son résident conformément aux deux conventions fiscales. Lorsque les conventions fiscales conclues entre l'État de l'entreprise et les États dans lesquels les établissements stables sont situés contiennent des versions différentes de l'article 7 (la version figurant dans *[la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]* dans une convention et la version *[figurant dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies]* dans l'autre convention, par exemple), les autorités compétentes peuvent se fonder sur des considérations d'équité, comme indiqué au paragraphe 38 *[des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessus]*, pour parvenir à une solution appropriée en vue d'assurer une imposition conforme aux dispositions des conventions applicables.

38.3 On peut par exemple procéder ainsi lorsqu'un certain nombre d'entreprises associées résidentes d'États différents participent à une série de transactions contrôlées intégrées et que des conventions fiscales bilatérales ont été conclues entre les États de résidence de toutes les entreprises. On pourrait par exemple se trouver en présence d'une série de transactions contrôlées intégrées lorsqu'un droit de propriété intellectuelle est concédé dans le cadre d'une transaction contrôlée entre deux entreprises appartenant à un groupe multinational et est ensuite utilisé par le titulaire de la licence pour fabriquer des biens vendus par lui à d'autres membres du groupe multinational. En vertu des paragraphes 1 et 2 de l'article 25 de ces conventions fiscales, les autorités compétentes des États de résidence de ces entreprises sont clairement habilitées à s'efforcer de déterminer les prix de transfert des transactions contrôlées conformément au principe du prix de pleine concurrence énoncé à l'article 9.

38.4 Comme indiqué au paragraphe 55 *[des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessous]*, dans la situation à caractère multilatéral

décrite au paragraphe 38.2 *[ci-dessus]*, le paragraphe 3 de l'article 25 de la convention fiscale conclue entre les États dans lesquels les établissements stables sont situés autorise ces deux États à se concerter en vue de s'assurer que la convention fonctionne efficacement et que la double imposition qui peut survenir dans une telle situation est éliminée comme il se doit.

38.5 Le besoin de certitude peut amener les contribuables à s'efforcer de parvenir à des accords préalables multilatéraux en matière de prix de transfert afin de déterminer à l'avance les prix de transfert de transactions contrôlées réalisées entre des entreprises associées résidentes de plusieurs États. Lorsqu'il existe des conventions fiscales bilatérales entre tous ces États et qu'il apparaît que les mesures prises par au moins l'un de ces États risquent d'entraîner une imposition non conforme aux dispositions d'une convention, l'article 25 de ces conventions permet aux autorités compétentes de ces États de négocier à un niveau multilatéral sur un ensemble approprié de critères concernant la détermination des prix de transfert des transactions contrôlées. Il est possible de parvenir à un accord préalable multilatéral en matière de prix de transfert soit par la négociation d'un accord unique entre toutes les autorités compétentes des États concernés, soit par la négociation d'accords amiables bilatéraux séparés, mais cohérents.

39. La dernière phrase du paragraphe 2 a pour objet de permettre aux pays dont le droit interne prévoit des délais en matière de rectification d'imposition et de remboursement d'impôt, d'appliquer un accord malgré l'existence de ces délais. Toutefois, cette disposition n'empêche pas les États qui, pour des motifs constitutionnels ou pour d'autres raisons juridiques, ne peuvent passer outre aux délais fixés par leur droit interne, de faire figurer dans l'accord amiable lui-même des délais en harmonie avec leur propre législation sur la prescription [...]. Il est possible que, dans certains cas extrêmes, un État contractant préfère ne pas conclure un accord amiable dont l'application exigerait qu'il fasse abstraction des délais prévus par son droit interne [...]. Indépendamment des délais, l'application d'un accord peut se heurter à d'autres obstacles tels que « des décisions judiciaires définitives ». Les États contractants ont la faculté de se mettre d'accord sur des dispositions précises concernant la suppression de ces obstacles. Au plan du déroulement pratique de la procédure, il est recommandé d'une façon générale que les administrations fiscales s'efforcent par tous les moyens d'éviter autant que possible qu'il ne soit fait échec à la procédure amiable en tout état de cause par des retards opérationnels, ou bien, lorsqu'il y a des délais, par le jeu combiné d'une forclusion et de retards opérationnels.

40. Le Comité des affaires fiscales [de l'OCDE] a formulé un certain nombre de recommandations au sujet des problèmes posés par les ajustements corrélatifs de bénéfiques faisant suite aux rectifications des prix de transfert (application des paragraphes 1 et 2 de l'article 9) ainsi qu'au sujet des difficultés d'application de la procédure amiable à ces situations :

- a) les administrations fiscales devraient notifier aussitôt que possible aux contribuables leur intention d'opérer un ajustement des prix de transfert (et, lorsque la date d'une telle notification peut être importante, de veiller à ce qu'une notification formelle soit clairement fournie dès que possible) ; il y a en effet un intérêt particulier à ce que des contacts aussi anticipés et complets que possible soient pris sur toutes questions pertinentes entre les autorités fiscales et les contribuables relevant d'une même juridiction et, au-delà des frontières nationales, entre les entreprises associées intéressées et les autorités fiscales en cause ;
- b) pour toutes ces questions, les autorités compétentes devraient communiquer entre elles d'une manière aussi souple que possible en choisissant la formule la plus appropriée, que ce soit par écrit, par téléphone ou par des entrevues en « tête-à-tête » ou en groupe et elles devraient s'efforcer de trouver le moyen le plus efficace pour résoudre les problèmes en cause. L'utilisation des dispositions de l'article 26 concernant l'échange de renseignements devrait être encouragée de façon à permettre aux autorités compétentes de prendre une décision basée sur une information complète ;
- c) pendant le déroulement de la procédure amiable sur une question de prix de transfert, le contribuable en cause devrait avoir, dans la mesure du raisonnable, la possibilité d'exposer aux autorités compétentes, par écrit et oralement, les faits et arguments le concernant.

41. En ce qui concerne la procédure amiable en général, le Comité a recommandé :

- a) que les formalités inhérentes à l'ouverture et au déroulement de la procédure amiable soient réduites au minimum et que toute formalité inutile soit supprimée ;
- b) que les cas traités selon la procédure amiable soient tous réglés selon leurs mérites propres et non pas par référence à l'ensemble des résultats obtenus dans les autres cas ;

- c) que, dans tous les cas appropriés, les autorités compétentes mettent au point et rendent publiques leurs règles, directives et procédures particulières concernant l'utilisation de la procédure amiable.

42. Il peut arriver qu'un accord amiable soit conclu au sujet d'un contribuable, alors qu'une instance contentieuse a été engagée par ce dernier pour le même objet devant la juridiction compétente de l'un ou de l'autre État contractant et se trouve encore pendante. En pareil cas, on ne saurait rejeter la demande d'un contribuable de différer son acceptation de la solution convenue en procédure amiable jusqu'à ce que le tribunal ait statué sur ce recours<sup>[84]</sup>. *[Un membre du Comité a cependant estimé qu'un contribuable ne devrait pas être autorisé à différer l'acceptation de l'accord amiable jusqu'à ce qu'un tribunal ait rendu son jugement dans une action en justice. Une fois qu'un accord a été conclu entre les autorités compétentes, le contribuable devrait décider dans un délai raisonnable s'il accepte cet accord.]* Par ailleurs, les autorités compétentes peuvent raisonnablement être d'opinion que lorsque l'instance engagée par le contribuable est pendante quant à la question particulière sur laquelle ce contribuable demande un accord amiable, elles doivent attendre que le tribunal ait statué pour procéder à un examen en profondeur. Si la demande de procédure amiable soumise par le contribuable vise des années d'imposition différentes de celles que vise l'instance contentieuse, mais essentiellement les mêmes questions de fait et de droit, de sorte que la décision du tribunal devrait dans la pratique avoir une incidence sur les années d'imposition du contribuable qui ne font pas expressément l'objet du litige, la position pourrait être identique, dans la pratique, à celle adoptée pour les cas mentionnés précédemment. Quoi qu'il en soit, le fait d'être dans l'attente d'une décision de justice ou de demander que soit suspendue une procédure amiable du fait qu'est en cours une procédure formelle de recours interne, ne saurait réduire, ou causer

---

84 *[Cependant, comme indiqué au paragraphe 45 des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessous, dans la plupart des pays, un accord amiable ne peut être finalisé avant que le contribuable n'ait donné son accord et renoncé aux recours judiciaires internes. Si le contribuable choisit d'attendre la conclusion de la procédure judiciaire nationale, il existe un risque qu'une décision de justice empêche une autorité compétente de mettre en œuvre l'accord proposé et le contribuable ne peut être assuré que l'accord proposé sera toujours disponible à la conclusion des poursuites judiciaires].*

l'expiration de, la période de *[trois]* ans mentionnée au paragraphe 5 de l'article *[25 variante B]*. Naturellement, si les autorités compétentes jugent, dans un cas ou dans l'autre, que la question pourrait être résolue sans égard à la procédure instituée en vertu du droit interne (par exemple, du fait que l'autorité compétente du pays où l'instance est instituée ne sera pas juridiquement liée ou contrainte par la décision de justice), la procédure amiable peut suivre son cours normal. [...]

43. La situation est également différente si une instance pendante vise une question, mais qu'elle a été engagée par un contribuable autre que celui qui souhaite engager la procédure amiable. En principe, si l'affaire soumise par le contribuable souhaitant engager la procédure amiable justifie l'intervention de l'une des autorités compétentes ou des deux en vue de prévenir une imposition non conforme à la Convention, cette intervention ne devrait pas être retardée indûment en attendant une interprétation générale du droit dans le cadre de l'instance engagée par un autre contribuable—bien que le contribuable demandant un accord amiable puisse en convenir si l'interprétation lui sera vraisemblablement profitable. Dans d'autres cas, le report de l'examen par les autorités compétentes dans le cadre de la procédure amiable peut être justifié en toutes circonstances, mais les autorités compétentes devraient tenir compte de limites de temps imposées par le paragraphe 5 *[de l'article 25 variante B]* et devraient autant que possible ne pas nuire au contribuable qui demande en pareil cas un accord amiable. Il est possible d'atteindre ce résultat, si la législation nationale le permet, en reportant l'échéance du paiement de la somme exigible jusqu'à la fin de la période d'attente, ou du moins de la partie de cette période qui est hors du contrôle du contribuable.

44. En fonction des procédures internes, le choix du recours appartient généralement au contribuable et, dans la plupart des cas, ce sont les voies de recours internes, telles que les appels ou les procédures judiciaires, qui seront suspendues au bénéfice de la procédure amiable, qui a l'avantage d'être bilatérale et moins formelle.

45. Comme on l'a vu précédemment, une instance engagée par le contribuable peut être pendante ou encore, le contribuable peut avoir préservé son droit d'engager une instance en vertu du droit interne, mais les autorités compétentes peuvent tout de même estimer qu'un accord peut être conclu. En pareils cas, il faut toutefois tenir compte du souci d'une autorité compétente donnée d'éviter toute divergence ou contradiction entre la décision judiciaire et l'accord amiable

demandé, avec les difficultés ou risques d'abus que celles-ci pourraient comporter. En définitive, l'exécution d'un tel accord amiable devrait normalement être subordonnée :

- à l'acceptation de cet accord amiable par le contribuable, et
- au désistement par ce contribuable de l'instance engagée en ce qui concerne les points réglés par l'accord amiable.

[...]

46. Certains États sont d'avis qu'un contribuable ne peut initier une procédure amiable à moins qu'une partie ou la totalité de l'impôt contesté ne soit réglée. Selon eux, l'obligation de régler les impôts exigibles, sous réserve d'un remboursement total ou partiel en fonction de l'issue de la procédure, constitue une question relevant essentiellement de la procédure qui n'est pas régie par l'article 25 et qui est par conséquent conforme à ce dernier. À l'opposé, plusieurs États sont d'avis que l'article 25 prescrit l'ensemble des étapes que doit suivre le contribuable avant d'initier la procédure et n'impose pas une telle obligation. Ces États fondent leur opinion sur le fait que la procédure peut être mise en œuvre sans attendre que l'imposition ait été établie contre le contribuable ou lui ait été notifiée (tel qu'il est mentionné au paragraphe 14 *[des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessus]*) et que la procédure engagée par une autorité compétente en vertu du paragraphe 3 n'est clairement pas soumise à une telle obligation.

47. L'article 25 ne donne aucune précision dans un sens ou dans l'autre sur la possibilité de refuser la demande de procédure amiable soumise par un contribuable si une partie ou la totalité de l'impôt contesté n'a pas été réglé. Quoiqu'il en soit, il convient de tenir compte pour l'application de l'article que la procédure amiable constitue un mécanisme de support pour les autres dispositions de la Convention et que le libellé de l'article 25 doit par conséquent être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

47.1 À la différence des litiges portant uniquement sur l'application du droit interne d'un État contractant, les litiges donnant lieu à une procédure amiable se rapportent dans la plupart des cas à une double imposition. Les États doivent par conséquent tenir compte dans toute la mesure du possible des problèmes de liquidité qu'entraîne le fait d'exiger le paiement anticipé d'une somme que le contribuable

conteste comme ayant été du moins en partie imposée contrairement aux modalités de la convention applicable. Même si en définitive une procédure amiable a pour effet de supprimer toute double imposition ou autre imposition non conforme à la Convention, l'obligation de payer l'impôt avant la conclusion de la procédure amiable peut représenter pour le contribuable un coût permanent égal à la valeur actualisée des fonds représentés par la somme qui lui a été demandée d'une manière injustifiée pendant la période précédant le règlement de la procédure amiable, du moins dans le cas assez courant où les politiques menées par les États contractants respectifs en matière de versement d'intérêts de retard ne compensent pas totalement le coût supporté par le contribuable. Cela signifie par conséquent que dans de tels cas la procédure amiable n'atteindrait pas l'objectif de suppression totale, sur le plan économique, de la charge de la double imposition ou de toute autre imposition non conforme à la Convention. De plus, même si cette charge économique est finalement supprimée, l'obligation faite au contribuable de payer des impôts sur les mêmes revenus à deux États contractants peut lui imposer une charge de trésorerie incompatible avec les objectifs de la Convention qui sont de supprimer les obstacles aux échanges et investissements transfrontaliers. À tout le moins, le règlement de l'impôt exigible ne devrait pas être une condition pour engager la procédure amiable s'il ne l'est pas pour demander une révision en vertu de la législation nationale. Les États peuvent souhaiter le prévoir expressément dans la Convention en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 2 :

La suspension des procédures d'établissement et de recouvrement en attendant la conclusion d'une procédure amiable est possible selon les mêmes conditions que celles applicables à toute personne qui forme un recours administratif ou judiciaire selon le droit interne.

Il semble à tout le moins que, lorsque la procédure amiable est engagée avant que l'impôt ne devienne exigible (via l'émission d'un avis d'imposition par exemple), aucun paiement ne devrait pouvoir être exigé avant que l'imposition ne soit établie.

48. Pour les raisons décrites au paragraphe précédent, la suspension du recouvrement de l'impôt en attendant la résolution d'une procédure amiable pourrait être souhaitable. De plus, le fait d'exiger le paiement de l'impôt dû comme condition expresse d'obtention de l'accès à la procédure amiable en vue d'obtenir un allègement de ce même impôt serait en général incompatible avec la politique qui consiste à élargir la procédure amiable pour résoudre de tels



différents. Une autre source de complication regrettable découlant de cette obligation pourrait être les délais constitués par les retards dans le règlement des affaires si un pays est moins disposé à engager des discussions de bonne foi dans le cadre d'une procédure amiable lorsque le résultat probable pourrait être un remboursement d'impôts déjà perçus. Dans beaucoup d'États, la suspension des procédures d'établissement et/ou de recouvrement en attendant la conclusion d'une procédure amiable nécessitera peut-être de procéder à des modifications législatives pour mettre en œuvre cette approche. Les États peuvent souhaiter prévoir expressément dans la Convention la suspension des procédures d'établissement et/ou de recouvrement en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 2 :

Les procédures d'établissement et/ou de recouvrement sont suspendues en attendant la conclusion d'une procédure amiable.

En lien avec toute mesure de suspension du recouvrement de l'impôt en attendant la conclusion d'une procédure amiable, il importe de rappeler la possibilité de prendre des mesures conservatoires conformément aux dispositions du paragraphe 4 de l'article 27.

48.1 Parce qu'il peut exister des différences notables entre les procédures d'établissement et de recouvrement prévues par le droit interne des États contractants, il peut être important de vérifier, pendant le déroulement des négociations bilatérales, selon quelles modalités ces procédures se dérouleront dans chaque État dans l'attente de la conclusion d'une procédure amiable pour pouvoir surmonter tous les obstacles à l'application effective de l'article que ces procédures peuvent représenter. Par exemple, lorsqu'un État considère que le contribuable ne peut initier une procédure amiable qu'à condition de régler l'impôt exigible, avis doit en être donné au cosignataire de la Convention au cours des négociations de celle-ci. Lorsque les deux États contractants sont de cet avis, leurs vues sont communes, mais le contribuable court gravement le risque de devoir payer deux fois. Si la législation nationale (ou une disposition telle que celle figurant au paragraphe précédent) le permet, les États peuvent résoudre ce problème en faisant en sorte que la plus élevée des sommes soit détenue en fidéicomis, en main tierce ou de façon analogue en attendant l'issue de la procédure amiable. Par ailleurs, les exigences des autorités compétentes pourraient être satisfaites grâce à une garantie bancaire consentie par la banque du contribuable. Ou encore, l'un des États (déterminé par exemple en fonction de la date de l'établissement de l'avis d'imposition ou du statut de résidence établi conformément à la Convention) pourrait accepter de n'exiger que le règlement de la

différence entre la somme payée à l'autre État et celle qu'il réclame, le cas échéant. Les options possibles dépendront en dernier ressort du droit interne (y compris des exigences administratives) de l'État concerné et des dispositions de la convention applicable, mais il s'agit là du type d'options qu'il convient dans toute la mesure du possible d'envisager pour que la procédure amiable fonctionne le plus efficacement possible. Lorsque les États exigent qu'un contribuable règle l'impôt exigible avant d'initier la procédure amiable, ou pour que la question faisant l'objet de cette procédure soit examinée en substance, ils devraient prévoir un système de remboursement des intérêts courus sur tout montant sous-jacent devant être remboursé au contribuable par suite d'un accord amiable conclu par les autorités compétentes. De tels intérêts devraient amplement tenir compte de la valeur du montant sous-jacent et de la période pendant laquelle le contribuable en était privé.

49. Il est précisé au paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 2 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 4 des commentaires sur l'article 2 du présent Modèle*] que si la plupart des États ne considèrent pas les intérêts et pénalités administratives accessoires aux impôts visés par l'article 2 comme eux-mêmes visés par l'article 2, lorsque ces intérêts et pénalités administratives sont directement liés aux impôts visés par l'article 2, ils devraient être minorés ou supprimés dans les mêmes proportions que l'est l'impôt sous-jacent conformément à l'accord amiable. En conséquence, il conviendrait qu'un État contractant qui a appliqué un intérêt ou une pénalité administrative calculé en fonction d'un impôt sous-jacent exigible (ou en fonction de tout autre montant utilisé pour la détermination de l'impôt, tel que le montant d'un ajustement ou le montant d'un revenu imposable), et qui a par la suite décidé, dans le cadre d'une procédure amiable prévue aux paragraphes 1 et 2 de l'article 25, de minorer ou de supprimer l'impôt sous-jacent exigible, minore ou supprime dans les mêmes proportions les intérêts ou pénalités administratives.

49.1 En revanche, d'autres pénalités administratives (par exemple, une pénalité pour défaut de tenue d'une documentation adéquate sur les prix de transfert) peuvent être motivées par des problèmes de respect de la législation nationale qui ne sont pas directement liés à un impôt faisant l'objet d'une demande de procédure amiable. Ces pénalités administratives ne relèvent généralement pas du champ d'application de la procédure amiable prévue aux paragraphes 1 et 2 de l'article 25. Aux termes du paragraphe 3 de l'article 25 cependant,

les autorités compétentes peuvent se concerter et décider, dans un cas précis, qu'une pénalité non directement liée à une imposition non conforme à la Convention n'est pas, ou n'est plus, justifiée. Par exemple, lorsqu'une pénalité administrative pour fraude, négligence grave ou manquement représentant un certain montant a été perçue et lorsqu'il a été établi par la suite dans le cadre d'une procédure amiable que la fraude, la négligence grave ou le manquement ne se sont pas produits, les autorités compétentes peuvent décider que l'État contractant qui a appliqué cette pénalité devra la supprimer. En vertu du paragraphe 3 de l'article, les autorités compétentes peuvent également conclure un accord amiable de portée générale aux termes duquel elles s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre, en vertu des paragraphes 1 et 2, les questions relatives aux intérêts et pénalités administratives qui soulèvent des difficultés ou éveillent des doutes quant à l'application de la Convention. Les États contractants peuvent, s'ils jugent que cela est préférable, prévoir expressément au paragraphe 2 de l'article 25 l'application de ce paragraphe aux intérêts et pénalités administratives dans des cas donnant lieu à une procédure amiable ouverte conformément aux dispositions du paragraphe 1 en ajoutant une deuxième phrase formulée comme suit :

Les autorités compétentes s'efforcent également de s'entendre sur l'application des dispositions de leur droit interne relatives aux intérêts et aux pénalités administratives concernant le cas.

49.2 Les sanctions pénales infligées par le ministère public ou par un tribunal ne relèvent généralement pas du champ d'application de la procédure amiable. Dans de nombreux États, les autorités compétentes n'ont pas légalement le pouvoir de minorer ou de supprimer ces pénalités.

49.3 Un accord amiable aboutira souvent à ce que l'impôt dû soit maintenu dans l'un des États contractants et à ce que l'autre État contractant doive rembourser tout ou partie de l'impôt qu'il a perçu. En pareil cas, le contribuable peut avoir à pâtir d'une charge économique non négligeable s'il existe des asymétries, entre les deux États contractants, dans la manière de traiter les intérêts dus sur les impôts exigibles et sur les remboursements. Tel est le cas par exemple lorsque le premier État contractant a appliqué des intérêts de retard sur l'impôt donnant lieu à l'ouverture de la procédure amiable et que le second État contractant n'accorde pas d'intérêts sur le montant du trop-perçu qu'il doit rembourser au contribuable. C'est pourquoi il conviendrait que les États contractants s'emploient à adopter des méthodes souples pour l'octroi d'allègements au titre des intérêts accessoires appliqués

à l'impôt exigible faisant l'objet d'une demande de procédure amiable. L'octroi d'un allègement au titre des intérêts serait particulièrement indiqué pendant la durée de la procédure amiable étant donné que le délai nécessaire à la résolution d'un cas par voie d'accord amiable échappe, pour la majeure partie, à la maîtrise du contribuable. Des modifications de la législation nationale d'un État contractant sont parfois nécessaires pour permettre à l'autorité compétente d'accorder l'allègement au titre des intérêts convenu par voie d'accord amiable.

49.4 Le but de la Convention d'éviter la double imposition et l'obligation faite aux États de mettre en œuvre de bonne foi les conventions laissent entendre que les intérêts et les pénalités ne devraient pas être imposés d'une manière qui décourage de fait les contribuables d'initier une procédure amiable, en raison des coûts et des problèmes de liquidités ainsi engendrés. Les intérêts et les pénalités d'ordre administratif ne devraient pas être appliqués de manière à décourager sérieusement ou empêcher le contribuable de se prévaloir des avantages de la Convention, y compris le droit d'initier la procédure amiable prévue à l'article 25. Par exemple, les exigences d'un État en matière de règlement des pénalités et des intérêts en souffrance ne devraient pas être plus onéreuses pour les contribuables dans le contexte de la procédure amiable qu'elles ne le seraient dans le contexte d'un recours national en révision initié par le contribuable.

### ***Paragraphe 3 de l'article 25 (variantes A et B)***

13. Ce paragraphe reprend le paragraphe 3 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 3 de l'article 25 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

50. La première phrase de ce paragraphe invite et habilite les autorités compétentes à résoudre, si possible, les difficultés d'interprétation ou d'application par voie d'accord amiable. Il s'agit essentiellement de difficultés d'ordre général et concernant ou pouvant concerner une catégorie de contribuables, même si elles ont été soulevées à l'occasion

d'un cas particulier relevant normalement de la procédure définie aux paragraphes 1 et 2.

51. Cette disposition permet de résoudre les difficultés soulevées par l'application de la Convention. Ces difficultés ne sont pas seulement celles d'ordre pratique qui pourraient naître à l'occasion de la mise en place et du fonctionnement des procédures de dégrèvement des impôts perçus sur les dividendes, intérêts], *redevances, rémunérations pour services techniques et revenus provenant de services numériques automatisés*] dans l'État contractant d'où proviennent ces revenus, mais aussi celles qui sont de nature à compromettre ou à entraver le jeu normal des clauses conventionnelles, tel que l'ont conçu les négociateurs de la Convention et dont la solution ne dépend pas d'un accord préalable sur l'interprétation de la Convention.

52. À ce titre, les autorités compétentes peuvent notamment :

- Lorsqu'un terme a été défini dans la Convention de manière incomplète ou ambiguë, en compléter ou préciser le sens pour parer à toute difficulté.
- Lorsque la législation d'un État a été modifiée, régler, sans toucher à l'équilibre et à la substance de la Convention, les difficultés qui pourraient surgir du nouveau régime d'imposition issu de cette modification.
- Déterminer si, et dans quelles conditions, des intérêts peuvent être assimilés à des dividendes par application des règles du pays de l'emprunteur sur la sous-capitalisation et bénéficier d'un allègement au titre de la double imposition dans le pays de résidence du prêteur dans les mêmes conditions que des dividendes (par exemple, un allègement accordé au titre du régime société mère/filiale lorsque cet allègement est prévu par la convention bilatérale applicable).
- Conclure des accords préalables bilatéraux en matière de prix de transfert (APP) ainsi que des accords multilatéraux avec les autorités compétentes d'États tiers avec lesquels chacun des États contractants a conclu une convention fiscale bilatérale dans des cas où des difficultés ou des doutes existent à propos de l'interprétation ou de l'application des conventions (en particulier dans des cas où aucune des mesures prises par les États contractants ne risque d'aboutir à une imposition non conforme aux dispositions d'une convention). Un accord préalable multilatéral en matière de prix de transfert peut être conclu soit par la négociation d'un accord unique entre toutes

les autorités compétentes des États concernés, soit par la négociation d'accords amiables bilatéraux séparés, mais cohérents.

- Définir les procédures, conditions et modalités d'application des paragraphes 1 et 2 ainsi que de la deuxième phrase de ce paragraphe aux cas à caractère multilatéral (voir les paragraphes 38.1 à 38.5 [*des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cités au paragraphe 12 ci-dessus*] et les paragraphes 55 à 55.2 [*des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cités ci-dessous*]) et de participation d'États tiers à la procédure amiable lorsque le règlement d'un cas peut modifier l'imposition dans des États tiers ou être modifié par l'imposition des États tiers.

53. Le paragraphe 3 attribue aux « autorités compétentes des États contractants », c'est-à-dire généralement aux Ministres des Finances ou à leurs représentants autorisés normalement chargés de l'application de la Convention, le pouvoir de régler par voie d'accord amiable les difficultés auxquelles peut donner lieu l'interprétation de celle-ci. Toutefois, il ne faut pas perdre de vue que, selon le droit interne des États contractants, il n'appartient pas seulement à « l'autorité compétente » désignée dans la Convention, mais aussi à d'autres autorités (Ministère des Affaires étrangères, tribunaux) d'interpréter les traités et accords internationaux et que parfois cette possibilité est même réservée exclusivement à ces autorités.

54. Les accords amiables réglant des difficultés générales d'interprétation ou d'application lient les administrations aussi longtemps que les autorités compétentes ne conviennent pas de modifier ou d'abroger l'accord amiable.

55. La deuxième phrase du paragraphe 3 permet en outre aux autorités compétentes de régler les cas de double imposition qui ne sont pas prévus par les dispositions de la Convention. Un cas particulièrement intéressant à cet égard est celui d'un résident d'un État tiers ayant un établissement stable dans chacun des deux États contractants. La deuxième phrase du paragraphe 3 permet aux autorités compétentes des États contractants de se concerter pour éliminer la double imposition qui peut survenir dans le cas d'opérations internes entre des établissements stables. Cette situation peut par exemple se produire lorsqu'aucune convention fiscale bilatérale n'a été conclue avec l'État tiers par l'un des États contractants ou par les deux États contractants. Lorsque les deux États contractants ont conclu une convention

avec l'État tiers, la conjonction de ces deux conventions peut toutefois permettre aux autorités compétentes des trois États de résoudre le cas par voie d'accord amiable en vertu des paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 25 de ces conventions (voir les paragraphes 38.2 et 38.4 [*des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cités au paragraphe 12 ci-dessus*]). Parvenir à un accord multilatéral entre les autorités compétentes de tous les États concernés est la meilleure manière d'éliminer tout risque de double imposition.

55.1 Il arrivera toutefois que des États contractants dont le droit interne s'oppose à ce que la Convention soit complétée sur des points qui ne sont pas traités expressément ou tout au moins de manière implicite par la Convention. En pareils cas, la Convention pourrait être complétée par un avenant consacré à cette question. La deuxième phrase du paragraphe 3 ne permet toutefois pas aux États contractants d'éliminer la double imposition lorsque l'octroi d'un tel allègement correspondant serait contraire à leurs législations nationales respectives ou n'est pas autorisée par les dispositions d'autres conventions applicables. Cette phrase autorise seulement les États contractants, dans des cas non prévus par la Convention, à se concerter pour éliminer la double imposition conformément à leurs législations nationales respectives ou à une convention fiscale conclue par l'un des États contractants avec un État tiers. C'est pourquoi par exemple, dans le cas d'un résident d'un État tiers ayant des établissements stables dans les deux États contractants, la deuxième phrase du paragraphe 3 permet aux autorités compétentes des États contractants de s'entendre sur les faits et circonstances d'un cas afin d'appliquer leurs législations fiscales nationales respectives de manière cohérente, en particulier à toute opération interne réalisée entre ces établissements stables ; les États contractants pourraient cependant accorder un allègement au titre de toute double imposition des bénéfices de ces établissements stables uniquement dans la mesure autorisée par leurs droits internes respectifs ou par les dispositions d'une convention fiscale conclue entre un État contractant et cet État tiers (c'est-à-dire en appliquant les dispositions de l'article 7 et de l'article 23 d'une convention fiscale conclue entre un État contractant et l'État tiers). Comme le montrent ces exemples, le paragraphe 3 est donc essentiel pour permettre la concertation entre les autorités compétentes de façon à s'assurer que les conventions fiscales fonctionnent de manière coordonnée et efficace.

55.2 En vertu de la première phrase du paragraphe 3, les autorités compétentes peuvent parfois s'entendre sur un principe général selon

lequel elles s'efforceront de résoudre un cas présenté conformément au paragraphe 1 avec l'autorité compétente de tout État tiers dans des circonstances où l'imposition du revenu ou de la fortune dans cet État tiers risque d'avoir des effets sur la résolution du cas ou d'en subir les effets. Les États contractants qui souhaitent adopter des dispositions prévoyant expressément des procédures amiables multilatérales peuvent décider d'employer la formulation suivante pour le paragraphe 2 :

2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. Lorsque la résolution du cas peut avoir des effets sur l'imposition du revenu ou de la fortune dans un État tiers, ou en subir les effets, les autorités compétentes s'efforcent de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de cet État tiers sous réserve qu'une convention fiscale soit en vigueur entre chacun des États contractants et cet État tiers, et que l'autorité compétente de cet État tiers accepte dans le délai de trois ans prévu au paragraphe 1 la concertation entre les autorités compétentes des États contractants aux fins de la résolution du cas par voie d'accord amiable. Pour résoudre le cas, l'autorité compétente prend en considération les dispositions applicables de la présente Convention ainsi que les dispositions applicables des conventions fiscales conclues entre les États contractants et tout État tiers prenant part à la procédure. L'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants.

#### ***Paragraphe 4 de l'article 25 (variantes A et B)***

14. Ce paragraphe comprend deux phrases dont la première reprend la première phrase du paragraphe 4 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et dont la seconde ne figure pas dans ce Modèle. Dans la première phrase les mots « notamment par le biais d'une commission mixte constituée d'elles-mêmes ou de leurs représentants » ont été ajoutés en 1999 entre les mots « communiquer directement entre elles » et « [...] en vue de parvenir », de manière à aligner la disposition sur celle du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. La seconde phrase permet aux autorités compétentes de concevoir des



procédures bilatérales pour la mise en œuvre de la procédure amiable. La section C ci-dessous examine divers aspects des mécanismes de la procédure amiable et comprend des suggestions concernant ceux qui pourraient être adoptés par les autorités compétentes. Ces suggestions n'ont rien d'exhaustif et elles devraient être adaptées ou complétées en fonction de l'expérience et de la situation de chaque pays.

15. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur le paragraphe 4 de cet article, est applicable au paragraphe 4 de l'article 25 du présent Modèle :

56. Ce paragraphe fixe les modalités de concertation entre autorités compétentes pour le règlement par voie d'accord amiable, soit d'un cas particulier relevant de la procédure définie aux paragraphes 1 et 2, soit de problèmes généraux portant notamment sur l'interprétation ou l'application de la Convention visés au paragraphe 3.

57. Il prévoit d'abord que les autorités compétentes peuvent communiquer entre elles à cet effet. Il n'est donc pas nécessaire de passer par la voie diplomatique.

58. Les autorités compétentes peuvent communiquer entre elles par lettre, télécopie, téléphone, réunion en tête-à-tête ou tout autre moyen à leur convenance. Elles peuvent, si elles le souhaitent, créer à cet effet une commission mixte.

59. En ce qui concerne cette commission mixte, le paragraphe 4 entend laisser aux autorités compétentes des États contractants le soin d'arrêter le nombre des membres ainsi que les règles de procédure de cet organisme.

60. Mais s'il est permis aux États contractants d'exclure tout formalisme dans ce domaine, ils ont le devoir, en revanche, d'accorder aux contribuables dont le cas est porté devant la commission, en application du paragraphe 2, certaines garanties essentielles, à savoir :

- le droit de présenter leurs observations, soit par écrit, soit oralement en personne ou par l'intermédiaire d'un représentant ;
- le droit de se faire assister par un conseil.

61. En revanche, la communication au contribuable ou à son représentant du dossier de l'affaire ne paraît pas justifiée, étant donné la nature particulière de la procédure.

62. Sans méconnaître la liberté de choix dont jouissent, en principe, les autorités compétentes pour la désignation de leurs représentants à la commission mixte, il serait souhaitable que ces autorités s'entendent pour confier la présidence de chaque délégation — dont peuvent faire partie un ou plusieurs représentants du service responsable de la procédure — à un haut fonctionnaire ou magistrat désigné essentiellement en raison de son expérience propre ; il est permis de penser, en effet, que l'intervention de telles personnalités serait de nature à faciliter la réalisation d'un accord.

### ***Paragraphe 5 de l'article 25 (variante B)***

16. Le paragraphe 5, qui ne figure que dans la variante B de l'article, prévoit un arbitrage obligatoire en vertu duquel les autorités compétentes sont tenues de soumettre à arbitrage les questions non résolues si l'une d'entre elles le demande après qu'elles se sont montrées incapables de résoudre ces questions dans un délai donné.

17. Ce paragraphe reprend le paragraphe 5 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE mais avec quatre différences. Premièrement, le paragraphe dispose qu'il peut y avoir arbitrage si les autorités compétentes ne peuvent pas parvenir à un accord dans les trois ans suivant la présentation de ce cas au lieu de deux ans comme le prévoit le Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Deuxièmement, tandis que le Modèle de convention fiscale de l'OCDE dispose que l'arbitrage doit être demandé par la personne qui a soumis le cas, le paragraphe 5 de la variante B dispose que l'arbitrage doit être demandé par l'autorité compétente d'un des États contractants (ce qui signifie qu'un cas ne sera pas soumis à arbitrage si les autorités compétentes des deux États contractants considèrent qu'un tel cas ne prête pas à arbitrage et qu'aucune d'entre elles n'en fait la demande). Troisièmement, le paragraphe 5 de l'article 25 variante B, à la différence de la disposition correspondante du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, autorise les autorités compétentes à s'écarter de la décision arbitrale si elles conviennent d'une solution différente dans les six mois suivant la communication qui leur a été faite de la décision. Quatrièmement, alors que le Modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit que la période de deux ans commence lorsque toutes les informations requises par les autorités compétentes pour traiter le cas de procédure amiable ont été fournies, le paragraphe 5 prévoit que la période de trois ans commence

avec la présentation du cas de procédure amiable à l'autorité compétente de l'État auquel ce cas n'a pas été initialement présenté.

18. Pour différentes raisons, certains États considèrent qu'ils ne peuvent s'engager à accepter l'arbitrage chaque fois que l'autorité compétente de l'autre État contractant le demande. Ces États pourront cependant accepter d'inclure dans leurs conventions fiscales une disposition d'arbitrage volontaire aux termes de laquelle les deux autorités compétentes peuvent convenir, au cas par cas, de soumettre un cas à arbitrage. Voici un exemple d'une telle disposition :

Si les autorités compétentes ne peuvent résoudre un cas par accord amiable conformément au paragraphe 2, ce cas peut, si les autorités compétentes et la personne qui a présenté le cas conformément au paragraphe 1 en conviennent, être soumis à arbitrage pour autant que toute personne directement touchée accepte par écrit d'être liée par la décision de la commission d'arbitrage. Si les autorités compétentes n'arrivent pas, en vertu du paragraphe 3, à résoudre par accord amiable une difficulté ou un doute, cette difficulté ou ce doute peuvent aussi, si les deux autorités compétentes en conviennent, être soumis à arbitrage. La décision de la commission d'arbitrage dans un cas particulier lie les États contractants à l'égard de ce cas. Lorsqu'une difficulté générale d'interprétation ou d'application est soumise à arbitrage, la décision de la commission d'arbitrage lie les États contractants dans la mesure où les autorités compétentes ne s'entendent pas pour modifier ou annuler la décision. Les autorités compétentes règlent par accord amiable les modalités de fonctionnement de la commission d'arbitrage.

19. L'arbitrage volontaire permet de mieux maîtriser les types de questions qui seront soumises à arbitrage. Dans certaines circonstances, il pourra arriver qu'une autorité compétente juge inapproprié d'accepter un compromis concernant une question particulière et juge donc qu'une telle question ne devrait pas être soumise à arbitrage. Un arbitrage volontaire permet aux pays de conserver une large marge de manœuvre concernant les questions qui seront soumises à arbitrage, de limiter le nombre éventuel de cas qui pourraient conduire à arbitrage et de réduire les coûts associés à l'arbitrage.

20. En vertu d'une disposition d'arbitrage volontaire, cependant, lorsque l'autorité compétente d'un État refuse de renoncer à sa propre interprétation de la convention concernant certaines questions, cette autorité compétente peut aussi refuser de soumettre ces questions à arbitrage avec pour résultat que les cas de procédure amiable touchant ces questions risquent de demeurer sans solution. L'arbitrage de questions sur lesquelles les autorités compétentes diffèrent est essentiel pour faire en sorte que les différends relatifs à une convention soient véritablement résolus d'une manière cohérente dans les deux États. À cet égard, un arbitrage qui peut être demandé par l'une ou l'autre autorité compétente offre plus de certitude que les questions non résolues seront véritablement soumises à arbitrage que le mécanisme d'arbitrage volontaire, lequel nécessite l'accord des deux autorités compétentes.

21. Certains États qui décident d'inclure la variante B dans leurs conventions bilatérales pourront préférer modifier le paragraphe 5 de telle sorte que les questions non résolues soient soumises à arbitrage à la demande de la personne qui a présenté le cas conformément au paragraphe 1. Pour ce faire, ces États pourront remplacer la partie du paragraphe qui se lit « les questions non résolues soulevées par ce cas sont soumises à arbitrage si l'une ou l'autre autorité compétente le demande. La personne qui a soumis le cas est notifiée de la demande » par « les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à arbitrage si la personne en fait la demande ».

22. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur le paragraphe 5 de l'article 25 de la version 2014<sup>85</sup> du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ainsi que l'annexe à ces commentaires (reproduite dans l'annexe incluse suite au paragraphe 53 ci-dessous), sont applicables au paragraphe 5 de l'article 25 variante B du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

---

85 Les paragraphes cités sont ceux de la version 2014 des commentaires sur le paragraphe 5 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE parce que le Comité n'a pas examiné en détail le grand nombre de modifications apportées en 2017 à ces commentaires et leur annexe.

63. Ce paragraphe stipule que, dans les cas où les autorités compétentes ne peuvent pas parvenir à un accord en application du paragraphe 2 dans un délai de *[trois]* ans, les questions non résolues seront, à la demande de la personne ayant soumis le cas, résolues par arbitrage. Ce processus ne dépend pas de l'autorisation préalable des *[deux]* autorités compétentes : une fois satisfaites les exigences procédurales, les questions non résolues empêchant de parvenir à un accord amiable doivent être soumises à arbitrage. *[Un contribuable peut toujours demander à l'autorité compétente de soumettre les questions non résolues à arbitrage. Toutefois, l'autorité compétente n'est pas tenue de le faire. Elle possède le pouvoir discrétionnaire de recourir ou non à l'arbitrage dans chaque cas spécifique.]*

64. Le processus d'arbitrage prévu par ce paragraphe ne constitue pas une alternative ou un recours supplémentaire : lorsque les autorités compétentes sont parvenues à un accord ne laissant subsister aucune question non résolue quant à l'application de la Convention, aucune question ne peut être soumise à arbitrage, même si la personne ayant demandé la procédure amiable estime que l'accord dont ont convenu les autorités compétentes ne constitue pas une solution correcte dans son cas. Ce paragraphe constitue ainsi un prolongement de la procédure amiable qui permet d'en améliorer l'efficacité en garantissant que, lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à s'accorder sur une ou plusieurs questions empêchant la résolution du cas présent, une solution sera quand même possible en soumettant ces questions à un arbitrage ayant force obligatoire. Ainsi, en vertu de ce paragraphe, la résolution du cas présent reste le fruit de la procédure amiable, alors que la résolution d'une question particulière empêchant un accord dans ce cas fait l'objet d'une procédure d'arbitrage. Ainsi la procédure définie au paragraphe 5 diffère-t-elle d'autres formes de procédures d'arbitrage commercial (ou entre un État et une entreprise du secteur privé) selon lesquelles la commission d'arbitrage a compétence pour résoudre l'ensemble de l'affaire.

65. Il convient toutefois de reconnaître que, dans certains États, le droit interne, la politique nationale ou encore certaines considérations administratives n'autorisent pas ou ne justifient pas le type d'arbitrage prévu dans ce paragraphe. Par exemple, certains obstacles constitutionnels pourraient empêcher des arbitres de se prononcer sur des questions fiscales. De plus, certains pays peuvent ne pouvoir inclure ce paragraphe que dans leurs conventions avec certains États. Pour ces différentes raisons, ce paragraphe doit uniquement être

inclus dans une convention lorsque chaque État conclut que le processus peut être mis en œuvre efficacement.

66. De plus, certains États peuvent souhaiter inclure le paragraphe 5 mais limiter son champ d'application à un ensemble de cas plus restreint. L'accès à arbitrage pourrait par exemple n'être autorisé que s'il s'agit de cas portant sur des questions de nature essentiellement factuelle. On pourrait également prévoir que l'arbitrage soit toujours possible pour des questions soulevées dans certaines catégories de cas, par exemple les cas de nature très factuelle tels ceux portant sur des prix de transfert ou sur l'existence d'un établissement stable, et qu'il puisse être autorisé au cas par cas pour d'autres questions.

67. Les États membres de l'Union européenne doivent assurer la coordination du champ d'application du paragraphe 5 et de leurs obligations en vertu de la Convention d'arbitrage applicable au sein de l'Union européenne.

68. *[Le paragraphe 5 permet]* l'arbitrage sur les questions demeurées pendantes pour tous les cas de procédure amiable qui ont été présentés en vertu du paragraphe 1 au motif que les mesures prises par l'un des États contractants ou par ces deux États ont entraîné une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention pour la personne concernée. Lorsque la procédure amiable est impossible, par exemple du fait d'infractions graves pouvant entraîner de lourdes peines (voir le paragraphe 26 *[des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 12 ci-dessus]*), il est évident que le paragraphe 5 ne pourra pas s'appliquer.

69. Lorsque deux États contractants n'ayant pas inclus ce paragraphe dans leur Convention souhaitent recourir à un processus d'arbitrage d'application générale ou pour régler un dossier particulier, ils ont toujours la possibilité de le faire par accord amiable. Dans ce cas, les autorités compétentes peuvent conclure un accord amiable correspondant au modèle présenté en annexe, auquel elles ajoutent le premier paragraphe suivant :

1. Lorsque :
  - a) En vertu du paragraphe 1 de l'article 25 de la Convention, une personne a soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en se fondant sur le fait que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants ont entraîné pour cette personne

une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention ; et que

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

les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à arbitrage conformément aux paragraphes suivants si *[l'une ou l'autre autorité compétente le demande. La personne qui a soumis le cas est notifiée de la demande]*. Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États. À moins *[que les autorités compétentes ne conviennent d'une solution différente dans un délai de six mois après que la décision leur a été communiquée ou à moins]* qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, les autorités compétentes acceptent par la présente de se considérer liées par la décision d'arbitrage et de résoudre le cas conformément aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 25 en se fondant sur cette décision.

Cet accord devrait également couvrir les diverses questions structurelles et procédurales abordées dans l'annexe. Bien que les autorités compétentes ayant conclu un tel accord soient tenues de respecter ce processus, un tel accord serait donné dans le cadre de la procédure amiable et ne serait donc effectif que tant que les autorités compétentes conviennent de suivre cette procédure pour traiter et régler les dossiers qui n'ont pas pu l'être par la procédure amiable traditionnelle.

70. Le paragraphe 5 prévoit que *[l'une ou l'autre instance compétente]* peut demander que toute question non résolue liée à ce cas soit soumise à un arbitrage *[et dans ce cas, que la personne qui a présenté le cas à l'autorité compétente d'un État contractant en vertu du paragraphe 1 soit notifiée de cette requête. L'obligation de notifier la personne qui a présenté le cas n'est toutefois pas une condition de déclenchement de la procédure d'arbitrage et le fait d'avoir omis de notifier ladite personne n'en suspend pas le processus.]* Cette demande peut être formulée à tout moment une fois écoulée une période de *[trois]* ans suivant le moment où le cas est présenté à l'autorité compétente de l'autre État contractant. Le recours à arbitrage n'est donc pas automatique ; *[l'autorité compétente]* peut préférer attendre une période plus

longue que [trois] ans (afin par exemple de laisser davantage de temps aux autorités compétentes pour résoudre ce cas conformément aux dispositions du paragraphe 2) ou simplement ne pas poursuivre la procédure. Les États sont libres de stipuler qu'un délai plus long sera dans certains cas nécessaire avant que la demande puisse être formulée.

71. En vertu du paragraphe 2 de l'article 25, les autorités compétentes doivent s'efforcer de résoudre un cas qui leur est soumis en application du paragraphe 1 en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. Aux fins du paragraphe 5, un cas ne doit donc pas être considéré comme ayant été résolu dès lors qu'il existe au moins un point de désaccord entre les autorités compétentes et que ce point, selon l'une de ces autorités, montre que l'imposition n'a pas été conforme à la Convention. L'une des autorités compétentes ne peut donc décider unilatéralement qu'un tel cas est clos et que [l'autre autorité compétente] ne peut demander l'arbitrage sur les questions non résolues ; de même, les deux autorités compétentes ne peuvent considérer que le cas a été résolu [...] s'il existe encore des questions non résolues qui les empêchent d'aboutir à un accord sur le fait qu'il n'y a pas eu d'imposition non conforme à la Convention. Cependant, lorsque les deux autorités compétentes conviennent que l'imposition par les deux États a été conforme à la Convention, il n'y a pas de question non résolue et le cas peut être considéré comme résolu, même dans le cas où il pourrait y avoir une double imposition non éliminée par les dispositions de la Convention.

72. La procédure d'arbitrage n'est applicable que dans les cas où la personne concernée considère qu'une imposition non conforme aux dispositions de la Convention a effectivement été le résultat de mesures prises par l'un des deux États contractants ou par ces deux États; en revanche, elle n'est pas applicable dans les cas où l'on soutient que de telles mesures pourraient éventuellement entraîner une telle imposition même si de tels cas peuvent être présentés aux autorités compétentes en vertu du paragraphe 1 de l'article [...]. À cet effet, il faut considérer que l'imposition est due aux mesures prises par l'un des États contractants ou par ces deux États dès lors que, par exemple, l'impôt a été payé, cotisé ou déterminé d'une autre manière ou même dans les cas où le contribuable a reçu officiellement une notification des autorités fiscales selon laquelle elles envisagent de l'imposer sur un certain élément de revenu.

73. Tel qu'il est rédigé, le paragraphe 5 ne prévoit l'arbitrage que pour les questions non résolues faisant l'objet d'une demande formulée en vertu du paragraphe 1 de l'article. Les États qui souhaitent



élargir le champ d'application du paragraphe aux cas de procédure amiable couverts par le paragraphe 3 de l'article ont la possibilité de le faire. Dans certains cas, une procédure amiable peut résulter d'autres dispositions spécifiques d'une Convention, telles que l'alinéa 2 d) de l'article 4. Selon cet alinéa, les autorités compétentes sont, dans certains cas, tenues de régler d'un commun accord la question de la situation d'un particulier qui est résident des deux États contractants. Comme l'indique le paragraphe 20 des commentaires sur l'article 4 [de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 10 des commentaires sur l'article 4 du présent Modèle], ces cas doivent être résolus conformément à la procédure prévue à l'article 25. Si les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord sur ce cas et qu'il en résulte une imposition non conforme à la Convention (en vertu de laquelle le particulier ne doit être résident que d'un seul État aux fins de la Convention), la situation du contribuable relève du paragraphe 1 de l'article 25 et, par conséquent, le paragraphe 5 est applicable.

74. Dans certains États, les autorités compétentes peuvent avoir la possibilité de déroger à une décision judiciaire sur un point particulier dans le cadre d'un cas soumis aux autorités compétentes. Ces États ont par conséquent la possibilité d'omettre la seconde phrase de ce paragraphe.

75. La présentation d'un cas à l'autorité compétente de l'autre État, qui correspond au début de la période de *[trois]* ans mentionnée dans le paragraphe, peut être le fait de la personne ayant soumis le cas à l'instance compétente du premier État en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 (par exemple, en présentant ce cas à l'autorité compétente de l'autre État au même moment ou ultérieurement), ou de l'autorité compétente du premier État. Cette dernière contacterait alors l'instance compétente de l'autre État en vertu du paragraphe 2 si elle ne parvient pas elle-même à une solution satisfaisante pour résoudre ce cas. Lorsqu'il s'agit de déterminer le début de cette période de *[trois]* ans, un cas ne sera considéré comme ayant été présenté à l'instance compétente de l'autre État que si suffisamment de renseignements lui ont été soumis pour qu'elle puisse décider du bien-fondé de l'objection sous-jacente. L'accord amiable déterminant les modalités d'application du paragraphe 5 (voir l'annexe) devrait mentionner quels types de renseignements sont en principe suffisants à cet effet.

76. Le paragraphe aborde également la relation entre le processus d'arbitrage et le droit aux voies de recours internes. Afin que le processus d'arbitrage soit efficace et pour éviter des décisions contradictoires,

[...] un processus d'arbitrage [*ne doit pas être possible*] si les questions [*pertinentes*] [...] ont déjà été résolues par le biais d'une procédure judiciaire dans l'un ou l'autre des États (ce qui signifie qu'un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États contractants a déjà rendu sur ces questions une décision qui s'applique à cette personne). Cette disposition est cohérente avec l'approche adoptée par la plupart des pays en ce qui concerne la procédure amiable, approche selon laquelle :

- a) Une personne ne peut simultanément poursuivre une procédure amiable et un recours devant les tribunaux nationaux. Lorsqu'un recours devant les tribunaux est encore possible, les autorités compétentes peuvent généralement exiger que le contribuable accepte de suspendre ce recours ou, s'il s'y refuse, peuvent suspendre la procédure amiable dans l'attente que le recours en question soit épuisé.
- b) Lorsque la procédure amiable est poursuivie en premier et aboutit à un accord, le contribuable et toutes les autres personnes directement concernées par le cas ont la possibilité de rejeter cet accord et de reprendre le recours devant les tribunaux qui avait été suspendu ; réciproquement, si ces personnes préfèrent voir l'accord amiable s'appliquer, il leur faut alors renoncer à toute procédure de recours devant les tribunaux quant aux questions résolues par l'accord.
- c) Lorsque les recours devant les tribunaux nationaux ont été poursuivis en premier et sont épuisés, une personne ne peut poursuivre la procédure amiable que pour demander l'élimination de la double imposition dans le second État. En effet, une fois rendue une décision de justice dans un cas particulier, la plupart des pays considèrent qu'il est impossible d'aller à l'encontre de cette décision dans le cadre de la procédure amiable et limitent donc l'application de la procédure amiable à la demande d'un allègement dans l'autre État.

Ces mêmes principes généraux devraient s'appliquer à toute procédure amiable concernant une ou plusieurs questions soumises à arbitrage. Il serait donc inutile de soumettre une question à arbitrage sachant que l'un des pays n'a pas toute latitude quant à sa réponse à la décision arbitrale. Ce ne serait pourtant pas le cas si le pays avait la possibilité de s'écarter d'une décision de justice dans le cadre de la procédure amiable (voir le paragraphe 74 [*des commentaires sur l'article 25 de la version 2014 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité ci-dessus*]) ; dans une telle situation, le paragraphe 5 pourrait être modifié en conséquence.

77. Un second point concerne la relation entre la procédure de recours interne et la procédure d'arbitrage dans le cas où le contribuable n'a pas encore entamé (ou n'a pas épuisé) les recours devant les tribunaux. Dans un tel cas, l'approche la plus cohérente par rapport à la structure fondamentale de la procédure amiable serait d'appliquer à l'arbitrage ces mêmes principes généraux. La procédure de recours interne se verrait alors suspendue en l'attente des résultats de la procédure amiable qui inclut l'arbitrage des questions que les autorités compétentes ne sont pas en mesure de résoudre ; un accord amiable provisoire serait alors conclu en fonction de cette décision. Comme dans les autres cas de procédure amiable, cet accord serait alors soumis au contribuable qui pourrait alors soit l'accepter, renonçant ainsi à toute autre forme de recours devant les tribunaux, soit le rejeter afin de pouvoir poursuivre ces recours.

78. Cette approche est conforme à la nature du processus d'arbitrage telle que définie au paragraphe 5. L'objectif de ce processus est de permettre aux autorités compétentes de résoudre les questions non résolues ayant jusque-là fait obstacle à un accord. Une fois cet accord obtenu via l'arbitrage, le caractère essentiel de l'accord amiable reste inchangé.

79. Dans certains cas, cette approche obligera les parties à consacrer du temps et des ressources à un processus d'arbitrage aboutissant à un accord amiable qui ne sera pas accepté par le contribuable. L'expérience démontre toutefois qu'il est très rare en pratique que le contribuable rejette un accord amiable et lui préfère un recours devant les tribunaux. En outre, dans de tels cas, il faut s'attendre à ce que les tribunaux judiciaires ou administratifs nationaux prennent note du fait qu'une solution qui aurait lié les deux États a été proposée au contribuable.

80. Dans certains États, les questions non résolues par les autorités compétentes ne peuvent être soumises à l'arbitrage que si les recours aux tribunaux sont épuisés. Afin de mettre en œuvre une procédure d'arbitrage, ces États pourraient envisager une autre méthode consistant à demander à une personne de renoncer au droit de recourir aux tribunaux avant que l'arbitrage puisse avoir lieu. Pour ce faire, la seconde phrase du paragraphe pourrait être remplacée par la suivante: « Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à l'arbitrage si l'une des personnes directement concernées par cette affaire a toujours le droit, en vertu de la législation interne de l'un ou l'autre État, de soumettre ces questions aux tribunaux judiciaires ou administratifs de cet État ou si une décision sur ces questions a

déjà été rendue par un tel tribunal judiciaire ou administratif. » Pour éviter de se trouver dans la situation où un contribuable serait tenu de renoncer à recourir aux tribunaux sans aucune garantie quant à l'issue du cas, il serait alors important de modifier également le paragraphe afin de prévoir un mécanisme qui garantisse par exemple que la double imposition sera effectivement éliminée. Par ailleurs, du fait que le contribuable renoncerait alors au droit d'être entendu par des tribunaux nationaux, le paragraphe devrait également être modifié afin de faire en sorte que des garanties juridiques suffisantes lui soient accordées en ce qui concerne sa participation à la procédure d'arbitrage afin de se conformer aux conditions qui peuvent s'appliquer en vertu du droit interne pour qu'une telle renonciation soit acceptable dans le cadre du système juridique applicable (ainsi, dans certains pays, cette renonciation peut ne pas être acceptable si la personne concernée ne s'est pas vu garantir le droit d'être entendue oralement au cours de l'arbitrage).

81. Le paragraphe 5 stipule que, *[à moins que les deux autorités compétentes ne conviennent d'une solution différente dans un délai de six mois après que la décision leur a été communiquée, ou]* à moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable qui applique la décision d'arbitrage, cette décision lie les deux États. Ainsi, l'imposition de toute personne directement concernée par le cas doit être conforme à la décision prise quant aux questions soumises à arbitrage et l'accord amiable qui est présenté à cette personne doit être fondé sur les décisions auxquelles le processus d'arbitrage a donné lieu.

82. Comme il est indiqué à l'alinéa 76 b) *[des commentaires sur l'article 25 de la version 2014 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessus]*, lorsqu'un accord amiable a été conclu avant que les recours aux tribunaux nationaux aient été épuisés, il est normal que les autorités compétentes exigent, comme condition d'application de l'accord, que les personnes concernées renoncent à l'exercice des recours aux tribunaux dont elles pourraient encore disposer en ce qui concerne les questions couvertes par l'accord. En l'absence d'une telle renonciation, une décision ultérieure de justice pourrait effectivement empêcher les autorités compétentes d'appliquer l'accord. Par conséquent, aux fins du paragraphe 5, si une personne à laquelle l'accord amiable qui applique la décision d'arbitrage est présenté n'accepte pas de renoncer à l'exercice de recours devant les tribunaux, cette personne doit être considérée comme n'ayant pas accepté cet accord.

83. La décision d'arbitrage ne lie les États que quant aux questions spécifiques soumises à arbitrage. Bien que rien n'empêche les autorités compétentes de régler des cas similaires (y compris des dossiers impliquant les mêmes personnes mais couvrant des périodes d'imposition différentes) en se fondant sur cette décision, cela ne constitue aucunement une obligation et chaque État a le droit d'adopter une approche différente pour régler ces autres cas.

[...]

85. Selon la dernière phrase du paragraphe, les modalités d'application du processus d'arbitrage sont réglées par accord amiable. Certaines de ces modalités pourraient également être réglées dans l'article lui-même, dans un avenant ou par un échange de notes diplomatiques. Quelle que soit la forme de l'accord, il devra établir les règles structurelles et procédurales devant être respectées pour l'application du paragraphe, en prenant en compte que le paragraphe exige que la décision d'arbitrage lie les deux États. Cet accord devrait de préférence être rédigé au même moment que la convention, de façon à ce qu'il soit signé, et à ce qu'il s'applique, immédiatement après que le paragraphe lui-même entre en vigueur. Puisque l'accord décrit le processus à suivre pour soumettre à arbitrage les questions non résolues, il est également important de le rendre public. On trouvera en annexe un modèle d'accord ainsi que des commentaires sur les règles procédurales qu'il inclut.

23. En ce qui concerne le paragraphe 83 des commentaires sur l'article 25 de la version 2014 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 22 ci-dessus, on doit garder à l'esprit que le paragraphe 5 de l'article 25 (variante B) du Modèle de convention fiscale des Nations Unies autorise les autorités compétentes à s'entendre sur une solution différente de la solution adoptée dans la décision arbitrale pour autant qu'elles le fassent dans les six mois après que la décision arbitrale leur a été communiquée. La décision arbitrale n'est donc pas contraignante si les deux autorités compétentes considèrent que la décision n'est pas appropriée et qu'elles sont en mesure de convenir d'une solution différente durant la période fixée. En revanche, un tel accord amiable ultérieur qui différerait de la décision arbitrale n'est pas permis aux termes du paragraphe 5 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, mais il l'est en vertu de l'article 12 de la convention d'arbitrage de l'Union européenne.

24. À tout moment après qu'un arbitrage a été demandé en application du paragraphe 5 et avant que les arbitres aient communiqué une décision aux autorités compétentes, celles-ci peuvent convenir d'une résolution des questions non résolues qui ont conduit à arbitrage. Si elles le font, le cas est considéré comme résolu par la procédure amiable et nulle décision arbitrale n'est rendue. Les autorités compétentes ne sont toutefois pas autorisées à mettre fin à la procédure d'arbitrage sans avoir résolu le cas. Autrement, cela réduirait la certitude découlant du processus d'arbitrage (par exemple, la personne qui a présenté le cas en application du paragraphe 1 pourrait avoir renoncé à des recours judiciaires du fait que le cas a été soumis à arbitrage).

### **C. AUTRES QUESTIONS DE PROCÉDURE RELATIVES À LA PROCÉDURE AMIALE**

25. La dernière phrase du paragraphe 4 de l'article 25 (variantes A et B) autorise les autorités compétentes à concevoir des procédures bilatérales pour la mise en œuvre de la procédure amiable. Les paragraphes ci-après examinent à cet égard divers aspects de la procédure amiable et contiennent des suggestions concernant les mécanismes qui pourraient être adoptés par les autorités compétentes. Ces suggestions ne sont pas exhaustives et il faudrait les adapter ou les compléter en fonction de l'expérience et de la situation de chaque pays.

#### *(a) Aspects de la procédure amiable à examiner*

26. Les modalités devraient être adaptées au nombre et aux catégories de cas dont les autorités compétentes auront normalement à connaître ainsi qu'aux moyens administratifs et aux ressources dont celles-ci disposeront. Elles ne devraient pas présenter une structure rigide, mais au contraire avoir le degré de souplesse nécessaire pour faciliter la consultation et l'accord, et non y faire obstacle par des règles et mécanismes de procédure complexes. Il faudra tout de même que ces modalités, si simples soient-elles, s'assortissent de certaines règles minimales qui permettent aux contribuables de connaître les droits et obligations de caractère fondamental que prévoit la procédure amiable. Ces règles minimales devraient sans doute porter sur les questions suivantes :

- À quel stade de l'affaire le contribuable peut-il s'adresser aux autorités compétentes en vertu de la procédure amiable ?

- Le contribuable qui veut saisir les autorités compétentes doit-il présenter sa demande sous une forme particulière ?
- Y a-t-il un délai au-delà duquel le contribuable ne peut plus porter son cas devant les autorités compétentes ?
- Un contribuable qui recourt aux autorités compétentes est-il tenu par la décision de celles-ci et doit-il renoncer au recours à d'autres procédures administratives ou judiciaires ?
- Le contribuable peut-il participer aux activités des autorités compétentes et, dans l'affirmative, selon quelles modalités ? Quels sont les exigences qui sont alors applicables à la fourniture d'information par le contribuable ?

(b) *Nécessaire coopération de la personne qui fait la demande*

27. L'issue de la procédure amiable dépend dans une large mesure de la coopération de la personne qui a fait la demande. Cette personne doit, en particulier, aider les autorités compétentes à établir les faits sur lesquels le cas est fondé. Cela exige de la personne qu'elle fasse un exposé complet et exact de tous les faits et éléments de preuves connus de cette personne. Lorsque, en particulier, les transactions ont eu lieu dans l'autre État contractant, la personne qui a fait la demande doit fournir la documentation pertinente établissant les conditions de ces transactions et fournir une information complète sur les faits et circonstances de ces transactions.

28. L'autorité compétente peut, en particulier, exiger de la personne qui fait la demande qu'elle fournisse dès que possible ce qui suit :

- une description du contexte général du cas, ce qui comprendrait une description des activités économiques des personnes en question ainsi qu'une description des contrats et arrangements qui constituent ce contexte, tel qu'accord entre actionnaires, convention établissant une société de personnes, contrat d'octroi de licence ou contrat concernant un projet ;
- les détails de la situation qui aurait eu ou qui aurait pu avoir comme résultat une imposition contraire aux dispositions de la convention, lesquels pourraient comprendre, par exemple, les détails de transactions ou de faits (tels qu'un paiement, la livraison d'un bien ou la fourniture d'un service) qui ont été

caractérisés d'une certaine manière par l'administration fiscale de l'autre État contractant, soutenu par toute la documentation pertinente et, en particulier, les documents qui ont été présentés à l'administration fiscale de l'autre État contractant ;

- les montants de revenus et d'impôt dont il s'agit (ou une estimation) ;
- les états financiers pertinents de la (des) personne(s) engagée(s) dans les transactions ou activités en cause ;
- une indication des années ou périodes fiscales considérées par le cas (dans chaque État, si celles-ci sont différentes) ;
- une description de l'état procédural du cas dans l'autre État contractant pour savoir, par exemple, s'il y a eu rapport d'audit, cotisation d'impôt, présentation d'un appel ou introduction d'un recours ; et
- une indication des dispositions pertinentes de la convention fiscale applicable et une analyse justifiant qu'il y a eu, or qu'il y aura, imposition non conforme à ces dispositions (il faudrait aussi fournir, quand cela est possible, l'analyse juridique des autorités fiscales de l'autre État contractant).

29. Il peut être difficile d'obtenir certains des éléments d'information ci-dessus quand les transactions en question font intervenir des parties qui ne sont pas des entreprises associées de la personne qui fait la demande. En outre, certains éléments d'information pourraient ne pas être accessibles au moment de la demande. Les éléments d'information fournis au stade initial devraient toutefois être suffisants pour permettre à l'autorité compétente à laquelle le cas est présenté de se prononcer sur la justification de l'objection. De toute façon, une autorité compétente n'est pas en mesure d'engager une procédure amiable lorsque la personne qui fait la demande fournit de l'information insuffisante ou inadéquate.

30. La procédure amiable visée au paragraphe 1 de l'article 25 ne peut être engagée que lorsqu'une personne considère que les actions de l'un ou des deux États entraînent ou entraîneront une imposition qui n'est pas conforme aux dispositions de la convention. Il peut y avoir des cas où il y a double imposition parce qu'un contribuable a omis d'observer des règles procédurales (par exemple, l'expiration de dates limites) sans qu'il y ait une quelconque imposition contraire aux



dispositions de la convention ; dans ces cas-là, la procédure amiable ne pourra être utilisée.

(c) *Information sur les ajustements*

31. Les autorités compétentes devraient déterminer les renseignements qu'une autorité compétente doit fournir à l'autre en ce qui concerne les ajustements faisant intervenir une répartition de revenu et le moment où ces renseignements doivent être fournis. Par exemple, ces renseignements pourraient porter sur les ajustements soit proposés, soit opérés par l'administration fiscale d'un pays, sur les entités liées ou sur la nature générale de l'ajustement.

32. D'une façon générale, la plupart des autorités compétentes estimeront probablement que la communication d'office de ces renseignements n'est pas nécessaire ou souhaitable. L'autorité compétente du pays qui opère l'ajustement pourrait avoir du mal ou perdre beaucoup de temps à obtenir les renseignements et à les préparer de manière qu'ils puissent être utilement transmis à l'autre autorité compétente. En outre, l'autre autorité compétente pourrait avoir des difficultés à absorber la masse d'informations reçues. En tout état de cause, il y a tout lieu de penser que, dans la plupart des cas, la société contribuable concernée notifiera la procédure entamée à l'entité liée dans l'autre pays et cette dernière sera ainsi à même d'informer à son tour l'autorité compétente dont elle relève. C'est pourquoi le fonctionnement du système de consultations se trouverait facilité si une administration fiscale qui envisage d'opérer un ajustement risquant d'avoir une incidence internationale en prévenait le contribuable concerné le plus tôt possible.

33. Certaines autorités compétentes, sans tenir à être informées d'office de tous les ajustements opérés dans l'autre pays, souhaiteront peut-être être averties à l'avance, soit par leurs propres contribuables, soit par les autorités compétentes de l'autre pays, des cas sérieux qui se présentent ou de la forme et de l'ampleur d'une action entreprise dans certains cas précis ; inversement, elles souhaiteront peut-être transmettre des renseignements de cette nature. Il y aurait alors lieu de mettre au point les modalités d'obtention de ces renseignements. Certaines autorités compétentes voudront peut-être appliquer ce système d'alerte précoce à des cas moins sérieux et augmenter ainsi le nombre de cas couverts.

(d) *Début des consultations entre autorités compétentes dès que des ajustements sont proposés ou finalisés*

34. Le paragraphe 1 de l'article comprend les règles générales concernant la présentation d'un cas par le contribuable. L'autorité compétente à laquelle un cas est dûment présenté doit d'abord examiner si elle est elle-même capable d'arriver à une solution satisfaisante. Si elle est incapable de la faire, il faut qu'elle se prononce sur la question de savoir à quel stade elle consultera l'autorité compétente de l'autre État.

35. La plupart des autorités compétentes, tout au moins avant d'acquérir de l'expérience, préféreraient probablement que la procédure ne soit pas invoquée au moment où un ajustement est proposé et qu'elle ne le soit même pas au moment où il est effectivement opéré. Il arrive qu'un ajustement envisagé ne soit jamais opéré et même qu'un ajustement effectivement opéré n'entraîne pas le dépôt d'une demande d'ajustement corrélatif ou que celui-ci, s'il est demandé, se fasse sans difficulté. De nombreuses autorités compétentes pourraient donc décider que la procédure amiable ne devrait pas être invoquée avant l'ajustement corrélatif (ou avant qu'une autre conséquence fiscale n'intervienne dans l'autre État).

36. Toutefois, certaines autorités compétentes préfèrent que la procédure bilatérale soit invoquée plus tôt, par exemple au moment où l'ajustement est proposé. Une telle façon de faire rend sans doute le processus de consultation plus facile en ce sens que le premier pays n'aura pas encore de position arrêtée. En pareil cas, l'autre autorité compétente devrait être prête à discuter le cas, dès ce stade, avec la première autorité. D'autres autorités compétentes peuvent être disposées à laisser la décision au contribuable et sont donc prêtes à ce que la procédure soit mise en œuvre à n'importe quel moment à partir de celui où l'ajustement est proposé.

37. En tout état de cause, on devrait faire savoir aux contribuables à quel moment ils peuvent réclamer la mise en œuvre de la procédure amiable et à quelle autorité compétente ils doivent s'adresser. On devrait aussi les informer de la forme sous laquelle la demande doit être présentée, encore qu'il soit probable qu'une forme assez simple soit normalement suffisante.

(e) *Ajustements corrélatifs*(i) *Règle de base*

38. Il est reconnu que, pour être efficace, une convention qui inclut des dispositions sur les ajustements corrélatifs qui correspondent aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 9 du présent Modèle doit garantir que ces ajustements n'ont à obéir à aucune disposition de droit interne, d'ordre procédural ou autre. C'est ainsi que des dispositions comme celles qui ont trait à la prescription et au caractère définitif des cotisations doivent être écartées afin de permettre les ajustements corrélatifs, comme l'exige la dernière phrase du paragraphe 2 de l'article 25. Si les dispositions d'une convention ne peuvent prévaloir sur de tels aspects du droit interne d'un pays donné, ceci devrait être mentionné dans la convention fiscale, tout en espérant que le droit interne puisse être modifié pour permettre l'application de la convention afin d'éviter d'avoir besoin d'une telle disposition exceptionnelle.

(ii) *Procédure de recours à l'autorité compétente*

39. Le paragraphe 2 de l'article 9 ne prescrit pas la méthode de l'ajustement corrélatif du fait que cela dépend de la nature de l'ajustement initial et de son effet sur l'impôt payable sur les bénéficiaires de l'entreprise associée. La méthode de l'ajustement corrélatif est donc un aspect de la question de fond qui sous-tend l'ajustement initial. Compte tenu de l'obligation de procéder à un ajustement corrélatif imposée par l'article 9, il est clair que la procédure amiable doit être applicable à ce stade. Ainsi, si les autorités de l'État contractant qui est tenu de procéder à l'ajustement corrélatif n'opèrent pas eux-mêmes cet ajustement, le contribuable devrait avoir le droit d'invoquer la procédure amiable. Lorsqu'un contribuable présente une demande à l'autorité compétente d'un État contractant, cette autorité compétente peut se trouver en mesure de disposer de l'affaire sans avoir à consulter l'autorité compétente de l'autre État contractant, comme le prévoit la première partie du paragraphe 2 de l'article 25. À titre d'exemple, l'autorité compétente d'un État peut être en mesure de s'occuper d'un problème pouvant avoir des incidences internationales qui fait suite à un ajustement proposé par l'administration fiscale d'une subdivision politique de cet État même si l'autorité compétente représente le gouvernement central de l'État. C'est là, bien entendu, un aspect du droit interne sur lequel la convention a un impact.

40. Au minimum, un aspect procédural que les autorités compétentes devraient préciser est la mesure dans laquelle un contribuable peut être autorisé à participer à la procédure qu'il engage et la façon dont il pourrait le faire. Quelques pays peuvent se montrer favorables à un degré raisonnable de participation du contribuable. Certains peuvent vouloir autoriser celui-ci à fournir de l'information et même à se présenter devant les autorités. D'autres peuvent vouloir limiter sa participation à la fourniture d'information. Les autorités compétentes exigeront probablement d'un contribuable qui invoque la procédure amiable qu'il soit obligé de leur soumettre l'information nécessaire pour décider l'affaire. En outre, certaines pourront, le cas échéant, exiger que l'information fournie par le contribuable soit présentée autant que possible conformément aux normes comptables généralement reconnues au plan international, afin que les renseignements offrent un certain degré d'uniformité et d'objectivité. Il faut noter que la mise au point de normes comptables internationales connaît actuellement une évolution rapide, ce qui devrait faciliter la tâche des autorités compétentes. Toujours dans le cadre de la participation du contribuable à la procédure, il devrait être requis que le contribuable qui invoque la procédure amiable soit informé de la réponse de l'autorité compétente.

41. Les autorités compétentes devront décider de la façon dont se dérouleront leurs consultations une fois celles-ci engagées. On peut penser que la nature de ces consultations dépendra du nombre et du caractère des cas à examiner. Les autorités compétentes devront faire preuve de souplesse en la matière et permettre toutes les méthodes de communication de façon que ce soit la méthode la mieux adaptée à la situation qui soit utilisée.

42. Plusieurs méthodes sont possibles : consultations informelles par correspondance ou directes ; organisation de rencontres entre spécialistes ou inspecteurs des impôts de chacun des pays intéressés dont les conclusions seraient soumises à l'accord ou à la confirmation des autorités compétentes ; désignation d'une commission mixte chargée d'examiner un cas ou une série de cas difficiles ; organisation de rencontres entre les autorités compétentes elles-mêmes, etc. Bien qu'il ne semble pas souhaitable de fixer de délai aux autorités compétentes pour clore l'examen d'une affaire, dont la complexité peut varier selon les cas, celles-ci devraient élaborer des méthodes de travail permettant

un traitement rapide des cas qui leur sont présentés et s'efforcer d'éviter tout retard inutile.

43. Comme indiqué aux paragraphes 25 et 42 des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cités au paragraphe 12 ci-dessus, un important aspect procédural de la procédure amiable a trait aux conséquences d'une requête présentée par un contribuable. Ce contribuable doit-il être lié par la décision des autorités compétentes de telle sorte qu'il doive renoncer à d'autres recours, par exemple aux procédures judiciaires ou administratives nationales ? Si les autorités compétentes veulent effectivement donner à leur procédure un caractère exclusif et contraignant, il faudra que la convention contienne une disposition rédigée dans ce sens. L'on pourra probablement arriver à ce résultat en vertu de la délégation générale de pouvoir stipulée au paragraphe 4 de l'article 25, en exigeant du contribuable qu'il renonce à recourir à ces autres procédures. Toutefois, même compte tenu de ce paragraphe, certains pays estimeront peut-être que leur droit interne requiert une stipulation plus expresse pour permettre que la procédure de recours à l'autorité compétente ait un caractère obligatoire, surtout en raison du fait que la pratique actuelle dans les conventions est de ne pas donner à la procédure un caractère contraignant. Certaines autorités compétentes peuvent souhaiter conférer à leurs décisions un caractère contraignant pour ne pas courir le risque, après s'être donné la peine de rechercher un accord, de voir le contribuable en refuser les conséquences s'il estime pouvoir obtenir un meilleur résultat des tribunaux ou d'autres instances. D'autres autorités compétentes voudront plutôt suivre la pratique actuelle et ne souhaiteront donc pas imposer une telle contrainte au contribuable ou ne pourront peut-être pas le faire en vertu des dispositions de leur droit interne. Il semble que ce soit là un domaine dans lequel l'évolution des pratiques pourrait servir de guide.

44. Un problème fondamental concernant la procédure amiable est de savoir dans quelle mesure les autorités compétentes doivent se sentir tenues de parvenir à un accord sur une question qui leur est soumise. La convention demande qu'il y ait au minimum consultation et que l'on s'efforce de trouver une solution aux doubles impositions économiques. Mais la consultation doit-elle déboucher sur un accord ? On peut supposer qu'en cas de désaccord, les entreprises liées se trouveraient le plus souvent dans une situation de double imposition

incompatible avec les dispositions de la convention, par exemple lorsqu'un pays s'oppose à un ajustement corrélatif parce que l'ajustement initial ne lui semble pas conforme au principe de pleine concurrence. En revanche, un accord entraînerait un ajustement corrélatif, une modification de l'ajustement initial suivie d'un ajustement corrélatif ou peut-être, l'annulation de l'ajustement initial. Il s'agit donc essentiellement de savoir si la procédure de consultation devrait être régie par l'obligation qu'il y ait un « accord de parvenir à un accord ».

45. En pratique, cette question n'est pas aussi importante qu'il peut paraître. L'expérience de la plupart des autorités compétentes prouve qu'en fin de compte on arrive presque toujours à un accord ou à une solution. Certes, la solution sera souvent un compromis, mais le compromis est un aspect essentiel de la procédure de consultation et de négociation. Par conséquent, en réalité, ce ne serait qu'une étape supplémentaire modeste pour les autorités compétentes de décider que la procédure amiable devrait être régie par la norme d'un « accord de parvenir à un accord ». Toutefois, certains pays considéreraient sans doute que l'adoption formelle d'une telle norme aurait des conséquences juridiques importantes et partant ne seraient pas disposés à l'accepter.

46. On reconnaît que, pour certains pays, il serait sensiblement plus facile de parvenir à un accord si les autorités compétentes, face à un cas vraiment difficile ou à une impasse, pouvaient faire appel soit officiellement, soit informellement, à des experts de l'extérieur qui leur donneraient un avis consultatif ou les aideraient de toute autre manière à régler la question. Ces experts pourraient être des personnes associées ou antérieurement associées à d'autres administrations fiscales et possédant l'expérience requise dans ce domaine. Pour l'essentiel, c'est dans une large mesure l'expérience personnelle de ces experts qui serait importante. Un tel recours à une assistance extérieure pourrait être utile même dans les cas où les autorités compétentes ne se considèrent pas tenues de parvenir à un accord puisque l'assistance extérieure, en apportant un point de vue neuf, permettrait peut-être de sortir de l'impasse.

47. La possibilité d'une telle assistance extérieure peut inclure l'utilisation de méthodes non contraignantes de règlement des différends, telles que la médiation. Pour les pays qui souhaitent utiliser de

tels mécanismes, il existe plusieurs méthodes non contraignantes qui peuvent être utilisées pour résoudre les différends entre les parties à un stade préliminaire ou ultérieur du processus de procédure amiable. Ces méthodes non contraignantes de règlement des différends pourraient aller de la facilitation des aspects relationnels du processus de procédure amiable à la fourniture d'avis ou de points de vue sur les questions fiscales de fond soulevées par le différend. Ces méthodes sont actuellement utilisées pour le règlement des litiges fiscaux en vertu des lois nationales d'un certain nombre de pays. Ces procédures devraient toutefois être utilisées en tenant compte de questions telles que le calendrier et la durée des procédures, le mécanisme et les critères de sélection du médiateur ou d'une autre personne nommée ainsi que le traitement des informations confidentielles.

(f) *Publication des règles de procédure et résolutions par les autorités compétentes*

48. Les autorités compétentes devraient rendre publiques les règles de procédure qu'elles auraient adoptées en ce qui concerne leur processus de consultation. L'exposé de ces règles de procédure devrait être aussi complet que possible et porter au moins sur les points examinés ci-dessus.

49. Lorsque les consultations aboutissent à une résolution sur une question de fond dans un domaine important, résolution qui pourrait raisonnablement être considérée comme offrant un guide utile sur les points de vue des autorités compétentes, ces dernières devraient adopter une procédure pour la publication de cette résolution dans leurs pays respectifs.

(g) *Procédures de mise en œuvre des ajustements*

50. Les autorités compétentes devraient envisager les procédures éventuellement requises pour donner effet aux divers ajustements, soit par exemple :

- (i) Le premier pays peut envisager de différer le paiement de l'impôt résultant de l'ajustement ou même d'y renoncer si, par exemple, le règlement ou le remboursement d'une dépense engagée par l'entreprise associée n'est pas

autorisé au moment considéré du fait de restrictions aux transferts de devises ou autres restrictions imposées par le second pays.

- (ii) Le premier pays peut envisager l'adoption de mesures destinées à faciliter l'ajustement et le paiement d'un montant réimputé. Ainsi, si un revenu est imputé à une société mère à raison de services fournis à une filiale étrangère, ladite filiale peut être autorisée, en ce qui concerne le pays où est située la société mère, à reconnaître une créance au nom de cette société, et la société mère ne sera pas sujette à un second impôt dans son pays de résidence au titre de la création ou du paiement de cette créance. Ce paiement ne devrait pas être considéré comme un dividende par le pays de résidence de la filiale.
- (iii) Le second pays peut envisager l'adoption de mesures destinées à faciliter l'ajustement et le paiement d'un montant réimputé. Il peut par exemple reconnaître le paiement effectué à ce titre en tant qu'élément déductible, même si, avant l'ajustement, il n'existait aucune obligation légale de payer ledit montant. Il s'agit là en réalité d'un aspect de l'ajustement corrélatif.

(h) *Procédures unilatérales*

51. Les paragraphes qui précèdent ont presque entièrement trait aux procédures bilatérales dont les autorités compétentes conviennent pour la mise en œuvre de la procédure amiable. Une autorité compétente peut juger utile d'instituer en outre certaines règles ou procédures unilatérales touchant ses relations avec ses propres contribuables afin que ces relations soient mieux comprises. Ces règles unilatérales peuvent concerner des questions telles que la procédure à suivre pour soumettre un cas à l'autorité compétente ; la possibilité offerte aux contribuables de soumettre un cas à l'autorité compétente à un stade préliminaire même si, à ce stade, la procédure bilatérale n'exige aucune consultation ; les demandes de renseignements qui aideront l'autorité compétente à régler les cas présentés ainsi que la question de savoir si, en cas de recours du contribuable à l'autorité compétente, celle-ci soulèvera de nouvelles questions au plan domestique (dites questions « affirmatives ») ayant trait à la situation fiscale du contribuable en droit interne.



52. Ces règles unilatérales concernant les pratiques d'une autorité compétente ne nécessitent pas l'accord de l'autre autorité compétente puisqu'elles concernent uniquement les relations de ladite autorité compétente avec ses propres contribuables. Cependant, il paraît opportun qu'elles soient communiquées aux autorités compétentes de l'autre État partie à la convention, et d'éviter autant que possible des différences sensibles entre les règles applicables aux diverses conventions.

#### **D. INTERACTION ENTRE LA PROCÉDURE AMIABLE ET LE MÉCANISME DE RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS PRÉVU PAR L'ACCORD GÉNÉRAL SUR LE COMMERCE DES SERVICES**

53. Dans certains cas rares, un différend entre pays concernant l'application de la règle dite de traitement national de l'article XVII de l'Accord général sur le commerce des services (AGCS) aux impôts visés par une convention fiscale pourrait conduire à la fois à l'application de la procédure amiable et des mécanismes de résolution des différends de l'AGCS. Ce problème, la solution adoptée dans l'AGCS concernant les conventions fiscales qui existaient à l'époque où cet accord est entré en vigueur et une solution possible concernant les conventions fiscales ultérieures sont examinés dans les paragraphes ci-après des commentaires sur l'article 25 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, que les États peuvent souhaiter prendre en compte lors de la négociation d'une convention fiscale :

88. L'application de l'Accord général sur le commerce des services (AGCS) qui est entré en vigueur le 1er janvier 1995 et que tous les pays membres ont signé pose des problèmes particuliers concernant la procédure amiable.

89. Le paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS stipule que les différends concernant l'article XVII de l'Accord relatif à la règle du traitement national ne peuvent être réglés selon les mécanismes de règlement des différends prévus par les articles XXII et XXIII de l'Accord si la mesure en cause « relève d'un accord international conclu entre eux pour éviter la double imposition » (une convention fiscale, par exemple). S'il existe un désaccord sur la question de savoir si une mesure « relève » d'un accord international, la suite du paragraphe 3 prévoit que l'un ou l'autre État membre aura la faculté de porter cette question devant le Conseil du Commerce des Services qui soumettra la question à un arbitrage. Une note de bas de page

prévoit cependant l'importante exception suivante : si le différend porte sur un accord international déjà existant au moment de l'entrée en vigueur de l'AGCS, la question ne peut être soumise au Conseil du Commerce des Services sauf en cas d'accord entre les deux États.

90. Ce paragraphe pose deux problèmes particuliers en ce qui concerne les conventions fiscales.

91. En premier lieu, la note de bas de page mentionnée ci-dessus prévoit un traitement différent des conventions conclues avant et après l'entrée en vigueur de l'AGCS, un résultat qui peut être considéré comme inapproprié, en particulier lorsqu'une convention qui s'applique déjà au moment de l'entrée en vigueur de l'AGCS fait l'objet d'une renégociation ou lorsqu'un avenant à une telle convention est conclu ultérieurement.

92. En second lieu, le terme « relève » est ambigu, ce que démontre bien le fait que le paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS prévoit à la fois une procédure d'arbitrage et une clause qui dispense les conventions préexistantes de son application en ce qui concerne le règlement des désaccords relatifs à son interprétation. S'il semble clair qu'un pays ne puisse pas soutenir de bonne foi<sup>1</sup> qu'une mesure concernant un impôt auquel aucune disposition d'une convention fiscale ne s'applique relève de cette convention, on peut se demander si le terme « relève » vise toutes les mesures relatives aux impôts qui sont couverts par l'ensemble des dispositions de la convention fiscale ou seulement par certaines d'entre elles.

---

1 L'obligation d'appliquer et d'interpréter les traités de bonne foi est expressément énoncée aux articles 26 et 31 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* ; l'exception prévue au paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS ne s'applique donc qu'aux différends de bonne foi.

93. Les États contractants peuvent souhaiter éviter ces difficultés en étendant sur un plan bilatéral l'application de la note de bas de page portant sur le paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS aux conventions conclues après l'entrée en vigueur de l'Accord. Une telle extension bilatérale, qui compléterait — sans s'y opposer de quelque façon que ce soit — les obligations des États contractants qui résultent de l'AGCS, pourrait se faire par l'adjonction à la Convention du paragraphe suivant :

Aux fins du paragraphe 3 de l'Article XXII de l'Accord général sur le commerce des services, les États contractants conviennent que, nonobstant les dispositions de ce paragraphe,

tout désaccord entre eux sur la question de savoir si une mesure relève de la présente Convention ne peut être porté devant le Conseil du Commerce des Services, comme le prévoit ce paragraphe, qu'avec le consentement des États contractants. Toute incertitude quant à l'interprétation du présent paragraphe doit être résolue conformément au paragraphe 3 de l'article 25, ou à défaut, selon tout autre procédure dont conviennent les États contractants.

94. Des problèmes similaires à ceux qui sont exposés ci-dessus peuvent se poser en ce qui concerne d'autres accords bilatéraux ou multilatéraux relatifs aux échanges ou à l'investissement. Les États contractants sont libres, dans le cadre de leurs négociations bilatérales, de modifier les dispositions mentionnées ci-dessus afin de faire en sorte que les problèmes fiscaux relevant de leurs conventions fiscales soient réglés par la procédure amiable plutôt que par le mécanisme de règlement des différends [*de tels accords*].

## **ANNEXE AUX COMMENTAIRES SUR LE PARAGRAPHE 5 DE L'ARTICLE 25 (VARIANTE B)**

### **Modèle d'accord amiable sur l'arbitrage**

1. Comme il est indiqué au paragraphe 22 des commentaires sur l'article 25 ci-dessus, le Comité considère que le modèle d'accord amiable sur l'arbitrage inclus dans l'annexe aux commentaires sur le paragraphe 5 de l'article 25 de la version 2014<sup>86</sup> du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est pertinent aux fins de l'application du paragraphe 5 de l'article 25 variante B du présent Modèle sous réserve de plusieurs modifications faites à ce modèle, incluant principalement :

- Le modèle d'accord amiable ci-après dispose que, à moins que les autorités compétentes ne conviennent, dans un cas particulier, que la commission d'arbitrage rendra une décision indépendante, l'approche de la « dernière meilleure offre » ou « dernière offre d'arbitrage » (communément appelée « arbitrage baseball ») sera suivie. Pareil processus d'arbitrage simplifié est

---

86 Les paragraphes cités sont ceux de la version 2014 des commentaires sur le paragraphe 5 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE parce que le Comité n'a pas examiné en détail le grand nombre de modifications apportées en 2017 à ces commentaires et leur annexe.

moins coûteux. Il sera plus rapide de choisir entre les positions des autorités compétentes sur chacune des questions à résoudre que de concevoir et d'émettre une opinion indépendante sur chacune de ces questions ; en outre, pareil choix peut n'exiger qu'un seul arbitre indépendant, même si la règle de base est d'avoir trois arbitres.

- Le modèle d'accord amiable dispose aussi qu'un cas ne sera pas soumis à arbitrage si ce cas concerne moins qu'un certain montant d'impôt (à spécifier par les autorités compétentes). De tels cas ne seront soumis à arbitrage que si les autorités compétentes conviennent qu'il y a lieu de le faire (pour résoudre une question de principe, par exemple). De toute évidence, cependant, les contribuables attendent des autorités compétentes qu'elles résolvent directement les cas de faible imposition qui ne soulèvent pas de question de principe.
- Afin de garantir la neutralité des arbitres, le modèle d'accord amiable dispose que l'on demande aux arbitres désignés de remplir une déclaration selon laquelle, pour autant qu'ils le sachent, il n'existe pas de faits pouvant donner lieu à des doutes justifiables concernant leur indépendance ou leur impartialité et qu'ils révéleraient promptement par écrit aux deux autorités compétentes tout fait de cette nature qui pourrait survenir durant la procédure d'arbitrage.
- Le modèle d'accord amiable contient quelques règles pour déterminer les rémunérations des arbitres.

2. Le Comité considère donc que les paragraphes suivants de l'annexe aux commentaires sur l'article 25 de la version 2014 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE qui sont reproduits ci-dessous sont pertinents aux fins de l'application du paragraphe 5 de l'article 25 (variante B) du présent Modèle. Les observations additionnelles qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie de l'annexe aux commentaires sur l'article 25 de la version 2014 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été ajoutées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle ainsi que des différences mentionnées au paragraphe 1 ci-dessus :

1. Le texte suivant est un modèle d'accord que les autorités compétentes peuvent utiliser comme base pour un accord amiable visant à appliquer le processus d'arbitrage prévu par le paragraphe 5 de la [variante B de l'article]. Les paragraphes 2 à 43 ci-dessous présentent les différentes dispositions de l'accord et, dans certains cas, proposent des alternatives. Les autorités compétentes ont bien entendu la possibilité de modifier, d'ajouter ou de supprimer toutes dispositions de ce modèle d'accord lors de la conclusion de leur accord bilatéral.

***Accord amiable sur la mise en œuvre du  
paragraphe 5 de l'article 25***

Les autorités compétentes de l'État A] et de l'État B] ont conclu l'accord amiable suivant afin de déterminer les modalités d'application du processus d'arbitrage prévu au paragraphe 5 de l'article 25 de [titre de la convention], entrée en vigueur le [date d'entrée en vigueur]. Les autorités compétentes peuvent modifier ou compléter cet accord par échange de notes.

1. *Demande de soumission à arbitrage d'une affaire*

La demande visant à ce que les questions non résolues soulevées par un cas de procédure amiable soient soumises à arbitrage en vertu du paragraphe 5 de l'article 25 de la Convention (la « demande d'arbitrage ») doit être formulée par écrit et envoyée [par une autorité compétente à l'autre autorité compétente et à la personne qui a présenté le cas à l'autorité compétente d'un État contractant conformément au paragraphe 1 de l'article 25]. Elle doit contenir suffisamment d'informations pour décrire le cas. Cette demande doit également être accompagnée d'un document rédigé par chaque personne qui [soit a présenté le cas ou] qui est concernée par le cas indiquant qu'aucune décision sur les mêmes questions n'a déjà été prise par un tribunal judiciaire ou administratif des États [...].

*[Nulle demande d'arbitrage ne sera présentée par une autorité compétente lorsque le montant des impôts considéré dans la procédure amiable pertinente est inférieur à [montant à déterminer par voie bilatérale] à moins que les deux autorités compétentes ne conviennent qu'il y a lieu de la faire (pour résoudre une question de principe, par exemple).]*

## 2. *Délai de soumission d'un cas à la procédure d'arbitrage*

Une demande d'arbitrage ne peut être formulée qu'une fois écoulée une période de *[trois]* ans à compter de la date où le cas présenté à l'autorité compétente d'un État contractant en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 a également été présenté à l'autorité compétente de l'autre État. À cette fin, un cas ne peut être considéré comme ayant été présenté à l'autorité compétente de cet autre État que si les renseignements suivants ont été transmis : [les renseignements et documents nécessaires seront spécifiés dans l'accord].

## 3. *Mandat*

Les autorités compétentes doivent convenir des questions devant être résolues par la commission d'arbitrage et les communiquer par écrit à la personne *[ayant engagé la procédure amiable]* dans les trois mois suivant réception de *[la]* demande d'arbitrage par *[l'autre autorité compétente]*. Ce document constituera le « mandat » de l'affaire. Nonobstant les paragraphes suivants de cet accord, les autorités compétentes peuvent également prévoir d'inclure au mandat des règles procédurales qui s'ajoutent à celles incluses dans ces paragraphes ou qui en diffèrent et qui traitent de toute autre question jugée nécessaire.

## 4. *Non-communication du mandat*

Si, [...] dans le délai précisé au paragraphe 3 ci-dessus, *[le mandat n'a pas été accepté par les autorités compétentes et communiqué à la personne ayant engagé la procédure amiable]* chaque autorité compétente<sup>[1]</sup> *[peut]*, dans le mois qui suit, *[faire parvenir à l'autre autorité compétente]* par écrit la liste des questions que l'arbitrage doit résoudre. Toutes les listes ainsi communiquées durant cette période constituent le mandat provisoire. Durant le mois qui suit la nomination de la totalité des arbitres conformément au paragraphe 5 ci-dessous, ceux-ci doivent communiquer aux autorités compétentes et à la personne *[ayant engagé la procédure amiable]* une version révisée du mandat provisoire basée sur les listes en question. Durant le mois qui suit la réception de cette version révisée par les deux autorités compétentes, celles-ci ont

la possibilité de s'accorder sur un mandat différent et de le communiquer par écrit aux arbitres et à la personne *[ayant engagé la procédure amiable]*. Si elles respectent ce délai, ce mandat différent deviendra le mandat de l'affaire. Si, au cours de ce délai, les autorités compétentes ne se sont pas entendues sur un mandat différent ou ne l'ont pas communiqué par écrit, la version révisée du mandat provisoire préparée par les arbitres constitue le mandat de l'affaire.

##### 5. *Sélection des arbitres*

Dans un délai de trois mois après réception du mandat par la personne qui *[a engagé la procédure amiable]* ou, si le paragraphe 4 s'applique, dans les quatre mois suivant réception par *[l'autre autorité compétente]* de la demande d'arbitrage, chaque autorité compétente nomme un arbitre. Dans les deux mois suivant la dernière de ces nominations, ces arbitres nomment un troisième arbitre qui agira en qualité de Président. Si un ou plusieurs arbitres n'ont pas été choisis durant la période prévue, ils devront être nommés par *[Président du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies ou, si le Président est ressortissant ou résident d'un des deux États impliqués dans la procédure, le membre de ce comité qui a le plus d'ancienneté et qui n'est pas ressortissant ou résident de ces États]*. *[Cette nomination se fera dans le mois suivant la réception d'une demande à cet effet de l'une ou l'autre autorité compétente]* <sup>[2]</sup>. La même procédure doit s'appliquer avec les adaptations nécessaires si, pour une raison quelconque, il est nécessaire de remplacer un arbitre une fois le processus arbitral enclenché. À moins d'une disposition différente du mandat, la rémunération de tous les arbitres... *[sera déterminée comme suit en ce qui concerne la procédure d'arbitrage simplifiée]* :

- [a) La rémunération des arbitres sera fixée au montant de [montant à déterminer par voie bilatérale] par jour sous réserve d'une modification par les autorités compétentes.]*
- [b) Pour chaque cas, chaque arbitre sera rémunéré pour un maximum de trois jours de préparation, pour deux jours de réunions (y compris par vidéoconférence) et pour le temps de déplacement nécessaire pour assister aux réunions. Si toutefois les arbitres considèrent qu'il leur faut*

*davantage de temps pour étudier convenablement le cas, les arbitres pourront être rémunérés en conséquence.]*

*[c) En outre, les arbitres ont droit au remboursement d'un montant raisonnable de dépenses sous réserve d'une autorisation préalable des autorités compétentes.]*

#### 6. *Processus d'arbitrage simplifié*

*[Sauf si les autorités compétentes en disposent autrement dans le mandat,] les règles suivantes s'appliqueront à une affaire [...]*

*[...]*

*[a)] Dans les deux mois suivant la nomination des [arbitres ou, en cas d'application du paragraphe 4, dans les deux mois qui suivent la fin de la période durant laquelle les autorités compétentes doivent s'entendre sur le mandat et le communiquer] chaque autorité compétente doit présenter par écrit aux [arbitres] les réponses qu'elle propose aux questions incluses dans le mandat.*

*[b)] Dans [les trois] mois suivant la réception de la dernière réponse des autorités compétentes, les [arbitres doivent] résoudre chaque question incluse dans le mandat en conformité avec l'une des deux réponses à cette question proposées par les autorités compétentes et [doivent] notifier les autorités compétentes de [leur] choix, ainsi qu'exposer brièvement les raisons de celui-ci. Cette décision est appliquée conformément au paragraphe [18 ci-dessous].*

#### 7. *Éligibilité et nomination des arbitres*

Toute personne, et notamment un représentant d'un État contractant, peut être nommée arbitre, à moins qu'elle n'ait été impliquée dans les étapes précédentes du cas ayant conduit à la procédure d'arbitrage. *[Avant sa nomination, un arbitre fournit une déclaration écrite par laquelle il affirme qu'il n'y a pas, pour autant qu'il sache, de faits qui pourraient donner lieu à des doutes raisonnables concernant son indépendance ou son impartialité et qu'il fera connaître promptement par écrit aux deux autorités compétentes tout fait de cette nature qui surviendrait durant la procédure d'arbitrage.]* Un arbitre est considéré comme nommé une fois qu'une



lettre confirmant cette nomination a été signée par la ou les personnes habilitées à prendre cette décision ainsi que par l'arbitre lui-même.

8. *Transmission de renseignements et confidentialité*

Aux seules fins de l'application des dispositions des articles 25 et 26, et des lois nationales des États contractants, sur la transmission et la confidentialité des renseignements concernant le cas ayant conduit à arbitrage, chaque arbitre doit être désigné comme représentant autorisé de l'autorité compétente l'ayant nommé ou, si cet arbitre n'a pas été nommé exclusivement par une autorité compétente, de l'autorité compétente de l'État contractant auquel a d'abord été présenté le cas ayant conduit à arbitrage. Aux fins de cet accord, lorsqu'un cas ayant conduit à arbitrage a été simultanément présenté aux deux autorités compétentes, « l'autorité compétente de l'État contractant auquel a d'abord été présenté le cas » est l'autorité compétente à laquelle il est fait référence au paragraphe 1 de l'article 25.

9. *Renseignements non transmis dans les délais*

Nonobstant [le paragraphe 5], lorsque les deux autorités compétentes conviennent qu'une question n'a pu être résolue durant la période de [trois] ans prévue au paragraphe 5 de l'article 25 principalement du fait qu'une personne directement concernée par le cas n'a pas fourni en temps utile les renseignements pertinents, elles peuvent alors retarder la nomination de l'arbitre d'une durée équivalente au retard à fournir ces renseignements.

10. *Règles de procédure et de preuve*

Sous réserve des dispositions de cet accord et du mandat, les arbitres adoptent les règles de procédure et de preuve qui leur semblent nécessaires pour répondre aux questions formulées dans le mandat. Ils ont accès à tous les renseignements nécessaires pour se prononcer sur les questions soumises à arbitrage, et notamment aux renseignements confidentiels. À moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement, toute information dont n'aurait pas disposé l'une

ou l'autre des autorités compétentes avant [que] la demande d'arbitrage [n'ait été envoyée par l'une d'entre elles] ne peut être prise en compte aux fins de la décision.

[11. Approche de l'opinion indépendante]

*[Si les autorités compétentes l'indiquent dans le mandat, l'approche de l'« opinion indépendante » sera utilisée au lieu de la procédure d'arbitrage simplifiée. Selon l'approche de l'« opinion indépendante », les arbitres forment leur propre décision et les règles ci-après s'appliquent à un cas particulier :]*

*[a) Sauf disposition contraire dans le mandat, la décision de la commission d'arbitrage est présentée par écrit et indique les sources de droit sur lesquels les arbitres se sont fondés ainsi que les arguments qui justifient la décision. Avec la permission de la personne qui a présenté le cas et des deux autorités compétentes, la décision de la commission d'arbitrage est rendue publique sous une forme expurgée sans mentionner le nom des parties en cause ou tout détail qui pourrait révéler leur identité et étant entendu que la décision n'a aucunement valeur de précédent.]*

*b) La décision arbitrale doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a engagé la procédure amiable dans les six mois à compter de la date à laquelle le Président notifie par écrit les autorités compétentes et la personne qui a engagé la procédure amiable qu'il a reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner le cas. Nonobstant la première partie du présent paragraphe, si à tout moment dans les deux mois à compter de la date à laquelle le dernier arbitre a été choisi, le Président, avec l'accord de l'une des autorités compétentes, notifie par écrit l'autre autorité compétente et la personne qui a engagé la procédure amiable qu'il n'a pas reçu toute l'information nécessaire pour commencer à examiner le cas, alors :*

*[1. si le Président reçoit l'information nécessaire dans les deux mois suivant la date à laquelle cette notification a été envoyée, la décision arbitrale doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a engagé la procédure amiable dans les six mois à*

*compter de la date à laquelle l'information a été reçue par le Président ; et]*

*[2. si le Président n'a pas reçu l'information nécessaire dans les deux mois suivant la date à laquelle cette notification a été envoyée, la décision arbitrale doit, sauf décision contraire des autorités compétentes, être rendue sans tenir compte de cette information même si le Président la reçoit plus tard et la décision doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a engagé la procédure amiable dans les huit mois suivant la date à laquelle la notification a été envoyée.]*

*[c) La personne qui a engagé la procédure amiable peut, soit directement, soit par l'intermédiaire de ses représentants, présenter sa position par écrit aux arbitres dans la même mesure et selon les mêmes conditions qu'elle peut le faire dans le cadre de la procédure amiable.]*

## *12. Organisation logistique*

À moins que les autorités compétentes en aient convenu différemment, l'autorité compétente à laquelle a d'abord été présenté le cas ayant conduit à l'arbitrage prend en charge l'organisation logistique des réunions de la commission d'arbitrage et fournit le personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage. Ce personnel administratif dépend exclusivement de l'autorité du Président de la commission d'arbitrage pour toute question liée à cette procédure.

## *13. Coûts*

À moins que les autorités compétentes n'en conviennent différemment :

- a) chaque autorité compétente, et la personne [ayant engagé la procédure amiable], supporte les coûts afférents à sa propre participation à la procédure d'arbitrage (y compris les frais de déplacements et ceux liés à l'élaboration et à la présentation de sa position) ;*
- b) chaque autorité compétente supporte la rémunération de l'arbitre qu'elle a nommé exclusivement, ou de celui nommé par [une autre personne] en raison du défaut*

de cette autorité compétente d'avoir nommé cet arbitre, ainsi que les frais de transport, de communication et de secrétariat engagés par celui-ci ;

- c) la rémunération des autres arbitres ainsi que leurs frais de déplacement, de communication et de secrétariat sont répartis également entre les deux États contractants ;
- d) les coûts afférents aux réunions de la commission d'arbitrage et au personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage sont supportés par l'autorité compétente à laquelle a d'abord été présenté le cas ayant conduit à l'arbitrage, ou si le cas a été présenté dans les deux États, ces coûts sont répartis à égalité ; et
- e) tous les autres coûts (y compris ceux relatifs à la traduction et à la transcription des débats) qui constituent des dépenses que les deux autorités compétentes ont convenu d'encourir sont répartis également entre les deux États contractants.

#### 14. *Principes juridiques applicables*

Les arbitres doivent se prononcer sur les questions soumises à l'arbitrage conformément aux dispositions applicables de la convention et, sous réserve de ces dispositions, aux lois nationales des États contractants. Les questions d'interprétation de la convention sont tranchées à la lumière des principes d'interprétation inclus dans les articles 31 à 33 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* [...]. Les arbitres doivent également prendre en considération toute autre source juridique que les autorités compétentes peuvent avoir expressément identifiée dans le mandat.

#### 15. *Décision d'arbitrage*

Lorsque plusieurs arbitres sont nommés, la décision d'arbitrage est prise par ces arbitres à la majorité simple. [...]

#### [16]. *Non-communication de la décision dans les délais requis*

Si la décision n'a pas été communiquée aux autorités compétentes dans les délais prévus aux paragraphes 6 [b)] ou [11 b)], ces dernières peuvent convenir de prolonger ce délai pour une période n'excédant pas six mois ou, si elles ne le font pas dans un délai d'un mois à partir de la fin de la période

visée aux paragraphes 6 [b)] ou [11 b)], elles doivent nommer un ou plusieurs nouveaux arbitres conformément au paragraphe 5 [...].

[17]. *Décision finale*

La décision d'arbitrage est finale, [à moins que les deux autorités compétentes conviennent d'une solution différente dans les six mois suivant la date à laquelle cette décision leur a été communiquée ou] à moins qu'un tribunal d'un État contractant décide qu'elle ne peut être appliquée en raison d'une violation du paragraphe 5 de l'article 25 ou de toute règle procédurale incluse dans le mandat ou dans le présent accord qui puisse raisonnablement avoir influencé cette décision. Si un tribunal décide qu'une décision ne peut être appliquée pour l'une de ces raisons [ou si les deux autorités compétentes conviennent d'une solution différente dans les six mois suivant la date à laquelle la décision leur a été communiquée], la demande d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas été formulée et la procédure d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas eu lieu (sauf aux fins des paragraphes 8 « Transmission de renseignements et confidentialité » et 13 « Coûts »), la demande d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas été formulée et la procédure d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas eu lieu (sauf aux fins des paragraphes 8 « Transmission de renseignements et confidentialité » et 13 « Coûts »).

[18]. *Application de la décision d'arbitrage*

[Sauf si les deux autorités compétentes conviennent d'une solution différente comme prévu au paragraphe 17 ci-dessus], les autorités compétentes appliquent la décision arbitrale dans les six mois suivant sa communication en parvenant à un accord amiable dans le cas ayant conduit à l'arbitrage.

[19]. *Cas où aucune décision d'arbitrage n'est rendue*

Nonobstant les paragraphes 6, [11] et [16], lorsque, à tout moment après que la demande d'arbitrage ait été formulée et avant que les arbitres n'aient communiqué une décision aux autorités compétentes et à la personne [ayant engagé la procédure amiable], les autorités compétentes informent par écrit les arbitres et cette personne qu'elles ont résolu toutes

les questions non résolues incluses dans le mandat, le cas est alors considéré comme réglé selon la procédure amiable et aucune décision d'arbitrage n'est rendue.

Cet accord s'applique à toute demande d'arbitrage formulée conformément au paragraphe 5 de l'article 25 de la convention après que cette disposition est entrée en vigueur.

[Date de la signature de l'accord]

[Signature de l'autorité compétente de chaque État contractant]

- 1 *[Quelques membres du Comité d'experts des Nations Unies considèrent néanmoins que, dans cette situation, la personne ayant engagé la procédure amiable devrait aussi pouvoir transmettre sa liste de questions devant être résolues par voie d'arbitrage. Lorsqu'il y a demande d'arbitrage, cette personne se fie à cet arbitrage et doit avoir le droit de remédier au manquement des autorités compétentes.]*
- 2 *[Quelques membres du Comité d'experts des Nations Unies considèrent néanmoins que, dans cette situation, la personne ayant engagé la procédure amiable devrait aussi pouvoir demander au Président ou membre dudit Comité de désigner les arbitres qui ne sont pas encore nommés. Lorsqu'il y a demande d'arbitrage, cette personne se fie à cet arbitrage et doit avoir le droit de remédier au manquement des autorités compétentes.]*

### **Approche générale du modèle d'accord**

2. Plusieurs approches peuvent être adoptées quant à la structure de la procédure arbitrale utilisée afin de compléter la procédure amiable. L'une d'entre elles, qui peut être nommée « approche par opinion indépendante » serait que les parties présentent aux arbitres les faits et les arguments, conformément au droit applicable, et que ceux-ci parviennent alors à leur propre décision indépendante, fondée sur une analyse écrite raisonnée des faits en cause et des sources juridiques pertinentes.

3. Une autre approche, celle dite de la « dernière meilleure offre » ou « dernière offre d'arbitrage », serait de demander à chaque autorité compétente de présenter à la commission d'arbitrage une proposition de résolution de la question pertinente et que la commission choisisse l'une des deux propositions. Entre ces deux positions, il existe évidemment toute une palette de variantes possibles. Les arbitres pourraient par exemple parvenir à une décision indépendante sans avoir

à soumettre une décision écrite mais uniquement leurs conclusions. Dans une certaine mesure, la méthode la plus appropriée dépendra du type de question à résoudre.

4. Le point de départ du modèle d'accord ci-dessus est [*l'approche « simplifiée » basée sur l'approche de la « dernière meilleure offre » ou « dernière offre d'arbitrage »*], en reconnaissance du fait qu'une approche différente pourrait être plus appropriée dans de nombreux cas, particulièrement ceux portant sur des questions essentiellement factuelles. [*Le modèle d'accord*] prévoit également une [*autre approche dite de l'« opinion indépendante »*]. Les autorités compétentes pourront donc convenir au cas par cas d'utiliser [*cette*] approche [*de l'opinion indépendante*]. Elles peuvent évidemment adopter cette approche combinée, adopter [*l'approche par opinion indépendante*] en tant que procédure généralement applicable, celle de [*l'approche simplifiée*] pouvant être utilisée dans certaines circonstances, ou bien encore se limiter à une seule de ces deux approches.

### **La demande d'arbitrage**

5. Le paragraphe 1 du modèle d'accord indique comment procéder à une demande d'arbitrage. Cette demande doit être présentée par écrit [*par l'une des autorités compétentes à l'autre autorité compétente et à la personne ayant demandé l'arbitrage à l'autorité compétente d'un État contractant en vertu du paragraphe 1 de l'article 25*].

6. Afin de déterminer si les conditions du paragraphe 5 de l'article 25 ont été satisfaites (voir le paragraphe 76 des commentaires [*sur l'article 25 de la version 2014 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 22 ci-dessus des commentaires sur l'article 25 du présent Modèle*]), la demande doit être accompagnée de déclarations indiquant qu'aucune décision sur les mêmes questions n'a déjà été prise par les tribunaux judiciaires ou administratifs de chaque État contractant.

7. Le processus d'arbitrage constituant un prolongement de la procédure amiable visant à traiter des cas ne pouvant être réglés par cette procédure, il semblerait déplacé de demander à la personne [*qui a engagé la procédure amiable*] d'effectuer un paiement à ce titre ou de rembourser les dépenses encourues par les autorités compétentes dans le cadre de la procédure d'arbitrage. Contrairement aux demandes des contribuables ayant trait aux décisions anticipées ou autres types d'accords préalables, pour lesquels des frais peuvent parfois être exigés, la résolution des différends entre les États contractants

est de la responsabilité de ces derniers, qui devraient généralement en supporter le coût.

8. Une demande d'arbitrage ne peut être formulée avant que ne se soit écoulée une période de *[trois]* ans à compter de la date où un cas de procédure amiable présenté à l'autorité compétente d'un État contractant a également été présenté à l'autorité compétente de l'autre État contractant. Le paragraphe 2 du modèle d'accord stipule qu'à cette fin un cas ne peut être considéré comme ayant été présenté à l'autorité compétente de cet autre État que si les renseignements spécifiés dans ce paragraphe ont été fournis. Le paragraphe doit donc inclure une liste des renseignements demandés ; ceux-ci correspondront généralement aux informations et documents nécessaires qui étaient requis pour engager la procédure amiable *[voir les paragraphes 27 à 29 ci-dessus des commentaires sur l'article 25 du présent Modèle traitant de la collaboration indispensable de la personne qui a demandé l'arbitrage]*.

### **Mandat**

9. Le paragraphe 3 du modèle d'accord fait référence à un « mandat » ; il s'agit du document où les autorités compétentes exposent les questions devant être résolues par les arbitres. Il établit le fondement juridictionnel des questions dont doit décider la commission d'arbitrage. Il devra être rédigé par les autorités compétentes qui, pour ce faire, pourraient souhaiter consulter la personne *[ayant engagé la procédure amiable]*. Si les autorités compétentes ne parviennent pas à s'entendre sur le mandat dans les délais spécifiés au paragraphe 3, il sera nécessaire de recourir à un mécanisme permettant de s'assurer que la procédure puisse suivre son cours. Le paragraphe 4 prévoit un tel mécanisme.

10. Bien que le mandat soit généralement limité à une question précise, voire à un ensemble de questions, les autorités compétentes pourront formuler le mandat, compte tenu de la nature du cas et des interactions entre les différentes questions, de façon à ce que l'ensemble du cas soit soumis à arbitrage (et non uniquement certaines questions spécifiques).

11. Les règles procédurales prévues par le modèle d'accord devront être appliquées à moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement dans le mandat. Il est donc possible que les autorités compétentes, par l'intermédiaire de ce mandat, dérogent à l'une ou l'autre de ces règles ou prévoient des règles supplémentaires pour une affaire particulière.



### Procédure simplifiée

12. La procédure normale prévue par le modèle d'accord permet d'examiner des questions de droit ou de fait, ainsi que des questions mixtes de droit et de fait. *[Dans le cadre de cette procédure simplifiée, qui prend la forme dite de la « dernière meilleure offre » ou de « dernière offre d'arbitrage », chaque autorité compétente est tenue de soumettre à l'arbitre ou aux arbitres sa propre réponse aux questions comprises dans le mandat et l'arbitre ou les arbitres choisit ou choisissent une des réponses des autorités compétentes, lesquelles peuvent, comme pour la plupart des règles de procédure, modifier ou compléter la procédure simplifiée par l'intermédiaire du mandat applicable à un cas particulier.]*

13. *[Cette procédure simplifiée sera tout indiquée pour traiter de questions d'ordre factuel]*, par exemple le montant de l'ajustement du revenu et des déductions des parties liées respectives. Cette situation se présentera souvent lors d'affaires traitant des prix de transfert, où la question non résolue peut simplement être le calcul d'un prix ou d'un intervalle de prix de transfert correspondant au principe de pleine concurrence (il existe cependant d'autres cas de prix de transfert qui posent des problèmes factuels complexes) ; dans d'autres cas, un principe analogue peut s'appliquer, par exemple lorsqu'il s'agit de décider de l'existence d'un établissement stable. Dans certains cas, la décision peut consister en un simple énoncé des faits auxquels les autorités compétentes appliqueront ensuite les principes juridiques appropriés [...].

*[13.1 Les réponses à fournir par les autorités compétentes en vertu de la procédure simplifiée peuvent prendre des formes variables. C'est ainsi qu'une autorité compétente peut partir du principe qu'il n'y a pas d'établissement stable et proposer néanmoins d'imputer un certain revenu à un établissement stable pour le cas où les arbitres décideraient qu'il y a établissement stable.]*

### Sélection des arbitres

14. Le paragraphe 5 du modèle d'accord décrit la procédure de sélection des arbitres, à moins de dispositions différentes du mandat rédigé pour cette affaire particulière (par exemple, *[en stipulant qu'il n'y aura qu'un seul arbitre]*). En général, chacune des deux autorités compétentes ne peut nommer qu'un seul arbitre. Ces nominations doivent être faites dans les trois mois suivant réception du mandat par la personne *[ayant engagé la procédure amiable]* (cette échéance

est différente lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à s'entendre sur le mandat dans les délais impartis). Les arbitres ainsi nommés choisissent un Président qui doit être nommé dans les deux mois suivant la dernière des nominations initiales. Si les autorités compétentes ne nomment pas un arbitre dans les délais impartis, ou si les deux arbitres nommés n'ont pas eux-mêmes nommé un troisième arbitre dans les délais impartis, le paragraphe stipule que le [*Président du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies ou, si le Président est ressortissant ou résident d'un des deux États impliqués dans la procédure, le membre de ce comité qui a le plus d'ancienneté et qui n'est pas ressortissant ou résident de ces États, en sera chargé*]. Les autorités compétentes peuvent, bien entendu, prévoir une autre méthode pour répondre à de telles situations exceptionnelles mais il semble important de disposer d'une autorité de nomination indépendante permettant de résoudre les situations d'impasse lors du processus de sélection des arbitres.

15. Il est inutile que l'accord précise des qualifications particulières qui seraient requises pour l'arbitre ; il est en effet dans l'intérêt des autorités compétentes que les arbitres choisis disposent des qualifications et compétences nécessaires comme il est dans l'intérêt des arbitres d'avoir à leur tête un Président qualifié. Il pourrait cependant être possible de dresser une liste de personnes qualifiées afin de faciliter ce processus de nomination ; cette fonction pourrait être remplie par le [*Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies*]. Il est important que le Président dispose d'une expérience des questions de procédure, de preuve et d'organisation logistique qui pourraient vraisemblablement se poser lors de procédures arbitrales, ainsi que d'une bonne connaissance des problèmes fiscaux. La nomination d'arbitres qui soient des représentants de chaque État contractant peut présenter un certain nombre d'avantages, ceux-ci ayant déjà connaissance de ce type de questions. Il devrait donc être possible de nommer à la commission des fonctionnaires qui n'ont pas été directement concernés par l'affaire. Une fois un arbitre nommé, il doit apparaître clairement que son rôle est de prendre une décision neutre et objective quant à ladite affaire et non plus de défendre le pays qui l'a nommé.

16. Le paragraphe 9 du modèle d'accord prévoit que la nomination des arbitres peut être retardée lorsque les deux autorités compétentes conviennent que la principale raison pour laquelle un accord amiable n'a pu être conclu au cours de la période de [*trois*] ans est le manque de coopération d'une personne directement concernée par l'affaire

[voir les paragraphes 27 à 29 ci-dessus des commentaires sur l'article 25 du présent Modèle traitant de la collaboration indispensable de la personne qui a demandé l'arbitrage]. Dans ce cas, l'approche suivie par le modèle d'accord consiste à autoriser les autorités compétentes à retarder la nomination des arbitres d'une durée équivalente au retard avec lequel les informations pertinentes ont été soumises. Si ces renseignements n'ont pas encore été fournis au moment où la demande d'arbitrage est soumise, la période correspondant audit retard se poursuit jusqu'à ce que ces informations soient communiquées. Lorsque, toutefois, les autorités compétentes n'ont pas reçu les informations nécessaires pour résoudre un cas particulier, rien ne les empêche de le régler en se fondant sur les renseignements limités dont ils disposent, interdisant par ce fait tout recours à la procédure d'arbitrage. De plus, l'accord pourrait disposer que si, au bout d'un délai supplémentaire (par exemple douze mois), le contribuable n'a toujours pas communiqué les informations nécessaires pour que les autorités compétentes puissent évaluer correctement la question, celle-ci n'aurait plus à être soumise à arbitrage.

### **Transmission de renseignements et confidentialité**

17. Il est important que les arbitres puissent librement accéder aux informations nécessaires pour résoudre les questions soumises à la procédure d'arbitrage et, en contrepartie, soient sujets, à l'égard de ces renseignements, aux mêmes exigences strictes de confidentialité s'appliquant aux autorités compétentes elles-mêmes. L'approche proposée pour s'assurer de ce résultat, incluse dans le paragraphe 8 du modèle d'accord, est de faire des arbitres des représentants autorisés des autorités compétentes. Cela ne sera toutefois le cas qu'aux fins de l'application des dispositions appropriées de la convention (c'est-à-dire les articles 25 et 26) et des dispositions des lois nationales des États contractants, qui devraient normalement inclure les sanctions applicables en cas de violation de confidentialité. La désignation de l'arbitre comme représentant autorisé de l'autorité compétente sera généralement confirmée dans la lettre de nomination, mais une méthode différente pourra être utilisée à cet effet si la législation nationale l'exige ou si l'arbitre n'est pas nommé par une autorité compétente.

### **Règles de procédure et de preuve**

18. La façon la plus simple de fixer les règles de procédure et de preuve devant régir le processus d'arbitrage et n'ayant pas été prévues par l'accord ou le mandat est de laisser les arbitres élaborer celles-ci au

cas par cas. Ils seront alors libres de se référer aux procédures d'arbitrage existantes, telles que les règles de la Chambre internationale de commerce qui abordent un grand nombre de ces questions. Les règles procédurales devraient clairement préciser que, en général, les pièces factuelles sur lesquelles la commission d'arbitrage fondera sa décision seront celles établies lors de la procédure amiable. Ce n'est que lors de situations spéciales que la commission pourrait être autorisée à enquêter au sujet des questions factuelles n'ayant pas été examinées lors des étapes initiales de la procédure.

19. Le paragraphe 10 du modèle d'accord utilise cette approche. Ainsi, les décisions quant aux dates des réunions de la commission d'arbitrage et à la forme que ces réunions prendront seront prises par les arbitres à moins d'une disposition contraire de l'accord ou du mandat. En outre, même si les arbitres auront accès à l'ensemble des informations nécessaires, y compris celles de nature confidentielle, pour trancher les questions soumises à arbitrage, toute information dont n'aurait pas disposé l'une ou l'autre des autorités compétentes ne saura être prise en compte par les arbitres à moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement.

### ***[Approche de l'opinion indépendante]***

*[19.1 Sous l'approche de l'opinion indépendante prévue au paragraphe 11 du modèle d'accord, la personne qui demande l'arbitrage est autorisée à ce titre à présenter par écrit ses arguments aux arbitres directement ou par l'intermédiaire de ses représentants pour autant qu'elle puisse le faire durant la procédure amiable. Si les arbitres en conviennent, elle peut aussi à faire une présentation orale lors d'une réunion de la commission d'arbitrage.]*

*[19.2 Lorsque les autorités compétentes sont convenues de suivre l'approche de l'opinion indépendante pour un cas particulier, et en l'absence de dispositions contraires du mandat, la décision de la commission d'arbitrage est présentée par écrit et indique les sources de droit qui la fondent et l'argumentation qui a conduit à son résultat. Il est important que les arbitres justifient leurs décisions par le raisonnement qu'ils ont suivi. Il est important de montrer par quelle méthode on est arrivé à la décision pour garantir l'acceptation de la décision par tous les participants concernés.]*

*[19.3 En application de l'alinéa b) du paragraphe 11 du modèle d'accord, la décision arbitrale doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a engagé la procédure amiable dans*

*les six mois suivant la date à laquelle le Président notifie par écrit les autorités compétentes et la personne qui a engagé la procédure amiable qu'il a reçu toute l'information nécessaire pour commencer à examiner le cas. Toutefois, à tout moment dans les deux mois suivant la date à laquelle le dernier arbitre a été nommé, le Président peut, avec l'accord d'une des autorités compétentes, notifier par écrit l'autre autorité compétente et la personne qui a engagé la procédure amiable qu'il n'a pas reçu toute l'information nécessaire pour commencer à examiner le cas. Un délai supplémentaire de deux mois sera alors donné pour que l'information nécessaire puisse parvenir au Président. Si l'information n'est pas reçue par le Président au cours de cette période, il est prévu que la décision sera rendue dans les six mois suivants sans tenir compte de cette information (à moins que les deux autorités compétentes n'en conviennent autrement). Si, en revanche, l'information est reçue par le Président dans les deux mois, cette information sera prise en compte et la décision sera communiquée dans les six mois à compter de la réception de cette information.]*

### **Dispositions pratiques**

21. Un certain nombre de dispositions pratiques devront être prises en relation avec le déroulement de la procédure d'arbitrage : lieu des réunions, langue utilisée lors des réunions et éventuellement services de traduction, rédaction du compte-rendu, détails pratiques tels que ceux relatifs à l'archivage, etc.
22. Pour ce qui est du lieu et de l'organisation logistique de ces réunions d'arbitrage, la solution la plus simple est d'en laisser la décision à l'autorité compétente à laquelle le cas ayant conduit à l'arbitrage a d'abord été présenté. Cette autorité compétente doit également fournir le personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage. C'est l'approche préconisée au paragraphe 12 du modèle d'accord. L'autorité compétente utilisera sans doute à cette fin les locaux et le personnel dont elle dispose déjà. Les deux autorités compétentes sont toutefois autorisées à en convenir autrement (par exemple, en choisissant de profiter d'une autre réunion en un lieu différent à laquelle elles et les arbitres participeraient).
23. Le personnel administratif participant à la procédure d'arbitrage dépend exclusivement de l'autorité du Président de la commission d'arbitrage quant à tout point ayant trait à cette procédure.
24. La langue utilisée lors de la procédure d'arbitrage et la mise à disposition ou non de services de traduction sont des questions devant

normalement être abordées dans le mandat. Le cas peut toutefois se présenter où un besoin en termes de traduction ou de transcription se fasse ressentir après le début des travaux. Les autorités compétentes sont alors habilitées à s'entendre sur ce point. En l'absence d'un tel accord, les arbitres peuvent, à la demande d'une autorité compétente et en application du paragraphe 10 du modèle d'accord, décider de fournir une telle traduction ou une telle transcription, les coûts afférents à cette opération étant cependant supportés par la partie requérante (voir « Coûts » ci-dessous).

25. Les autres problèmes d'ordre pratique (par exemple, la notification et l'archivage des documents) devront être traités de la même manière. Ainsi, chaque question de ce type devra faire l'objet d'un accord entre les autorités compétentes (de préférence inclus dans le mandat) et, si tel n'est pas le cas, d'une décision des arbitres.

### Coûts

26. Le processus d'arbitrage peut engendrer différents coûts ; leur prise en charge devra être définie en termes clairs. Le paragraphe 13 du modèle d'accord, qui traite de ce problème, se fonde sur le principe suivant : lorsqu'une autorité compétente ou une personne impliquée dans l'affaire est en mesure de contrôler le montant d'un coût particulier, elle est tenue de le supporter, les autres coûts étant répartis également entre les deux autorités compétentes.

27. Il semble donc logique de prévoir que chaque autorité compétente, de même que la personne [*ayant engagé la procédure amiable*], doit assumer les coûts de sa participation à la procédure d'arbitrage. Cela inclut les coûts de représentation lors des réunions ainsi que ceux afférents à l'élaboration et à la présentation d'une position et d'arguments, que ce soit par écrit ou à l'oral.

28. La rémunération des arbitres constituera sans doute l'un des principaux frais de la procédure d'arbitrage. Chaque autorité compétente supportera la rémunération de l'arbitre qu'elle a nommé exclusivement (ou qui, si elle ne l'a pas fait, a été nommé par [*une autre personne*]), ainsi que les frais de déplacement, de communication et de secrétariat de celui-ci.

29. La rémunération et les frais de déplacement, de communication et de secrétariat des autres arbitres seront toutefois répartis également entre les autorités compétentes. Celles-ci devront normalement accepter de supporter ces frais dès la nomination de ces arbitres, ce qui devrait généralement être confirmé dans la lettre de nomination.

Les rémunérations devraient être d'un montant suffisant pour s'assurer que des experts qualifiés puissent être engagés. Il serait notamment possible d'utiliser un système de rémunération semblable à celui présenté dans le Code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne.

30. Les coûts afférents aux réunions de la commission d'arbitrage, y compris les coûts afférents au personnel administratif nécessaire à la conduite de la procédure d'arbitrage, doivent être supportés par l'autorité compétente à qui le cas ayant conduit à l'arbitrage a été initialement présenté, pour autant que l'autorité compétente soit chargée de l'organisation de ces réunions et de fournir le personnel administratif nécessaire (voir le paragraphe 12 du modèle d'accord). Dans la plupart des cas, l'autorité compétente utilisera les salles de réunion et le personnel dont elle dispose déjà et il semblerait alors inapproprié de chercher à ce qu'une partie de ces coûts soit supportée par l'autre autorité compétente. Les « coûts afférents aux réunions » ne comprennent évidemment pas les frais de déplacement et de logement encourus par les participants ; ceux-ci sont abordés ci-dessus.

31. Les autres coûts (hors ceux afférents à la participation des contribuables au processus) doivent être répartis également entre les deux autorités compétentes, pour autant qu'elles en aient convenu. Cela inclurait les coûts relatifs aux services de traduction et de transcription que les deux autorités ont accepté de fournir. En l'absence d'un tel accord, la partie ayant requis ces services devra les supporter.

32. Comme l'indique le paragraphe 13 du modèle d'accord, les autorités compétentes peuvent cependant convenir d'une répartition différente des coûts. Un tel accord peut être inclus dans le mandat ; il est également possible d'en convenir ultérieurement (par exemple, en cas de dépenses imprévues). *[Les autorités compétentes peuvent aussi convenir, dans le modèle d'accord, de méthodes différentes du partage des frais de l'arbitrage, notamment dans les cas où il existe un écart important du niveau de développement entre les deux États contractants.]*

### **Principes juridiques applicables**

33. L'analyse des points sur lesquels les autorités compétentes ont éprouvé des difficultés à s'entendre montre qu'il s'agit généralement de questions relatives à l'interprétation des conventions ou à l'application du principe de pleine concurrence sous-tendant l'article 9 et le paragraphe 2 de l'article 7. Comme le stipule le paragraphe 14 du

modèle d'accord, les questions relatives à l'interprétation des conventions doivent faire l'objet d'une décision des arbitres à la lumière des principes d'interprétation des articles 31 à 33 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* [...]. L'article 32 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* autorisant un large accès aux moyens complémentaires d'interprétation, les arbitres disposeront, en pratique, d'une grande discrétion pour accepter des sources pertinentes afin d'interpréter les dispositions des conventions.

34. Dans plusieurs cas, l'application des dispositions d'une convention fiscale est fonction de la loi nationale (par exemple, la définition de l'expression « bien immobilier » au paragraphe 2 de l'article 6 dépend principalement du sens que lui attribue le droit interne). En règle générale, il semblerait inapproprié de demander aux arbitres de se prononcer sur des questions relevant essentiellement du droit interne. Cela devra être pris en compte lors de détermination des questions à résoudre qui seront incluses dans le mandat. *[Lorsque, cependant, l'application des dispositions d'une convention fiscale dépend directement d'une question de droit interne, les autorités compétentes peuvent se prononcer sur cette question.]*

35. Il est également possible que les autorités compétentes conviennent que l'interprétation ou l'application d'une disposition d'une convention fiscale soit déterminée par un document particulier (par exemple, un protocole d'entente ou un accord amiable conclu après l'entrée en vigueur d'une convention) mais ne s'entendent pas sur l'interprétation de celui-ci. Les autorités compétentes peuvent alors expressément faire référence à ce document dans le mandat.

### Décision d'arbitrage

36. Le paragraphe 15 du modèle d'accord prévoit que lorsque plusieurs arbitres ont été nommés, la décision d'arbitrage sera prise par ces arbitres à la majorité simple.

*[...]*

38. Afin de couvrir les rares cas où les arbitres ne peuvent pas ou ne souhaitent pas soumettre une décision d'arbitrage, le paragraphe [16] prévoit que si cette décision n'a pas été communiquée au cours du délai applicable, les autorités compétentes peuvent convenir de rallonger le délai durant lequel la décision d'arbitrage pourra être présentée ou, s'ils ne parviennent pas à un accord sur ce point, de nommer de nouveaux arbitres pour traiter l'affaire. En cas de nomination de



nouveaux arbitres, la procédure d'arbitrage reprendra au point où elle en était lorsque les premiers arbitres ont été nommés et se poursuivra avec les nouveaux arbitres.

### **Publication de la décision**

39. Les décisions relatives à des cas particuliers prises dans le cadre de la procédure amiable [*et dans le cadre du processus d'arbitrage simplifié*] ne sont généralement pas rendues publiques. Cependant, dans le cas de décisions d'arbitrage dont les raisons sont présentées [*dans le cadre de l'approche de l'opinion indépendante*], la publication des décisions donnerait au processus plus de transparence. De même, alors que la décision ne peut en aucun cas faire officiellement jurisprudence, le fait qu'elle appartienne au domaine public peut influencer le traitement d'autres cas, permettant ainsi d'éviter des différends ultérieurs et d'adopter une approche plus uniforme pour la même question.

40. Le paragraphe [11] du modèle d'accord prévoit donc la possibilité de publier la décision [*dans le cadre de l'approche de l'opinion indépendante*]. Cela ne pourra toutefois être le cas que si les autorités compétentes et la personne qui [*a engagé la procédure amiable*] en conviennent. De plus, afin de préserver la confidentialité des renseignements communiqués aux autorités compétentes, ni les noms des différentes parties ni aucun autre élément pouvant aider à les identifier ne devront être inclus dans le document publié.

### **Application de la décision**

41. Une fois que le processus d'arbitrage aura permis de convenir d'une solution qui lie des autorités compétentes pour les questions qu'elles n'ont pu résoudre, les autorités compétentes concluent un accord amiable qui tient compte de la décision, accord qui sera présenté aux personnes directement concernées par l'affaire. [*Les deux autorités compétentes peuvent toutefois convenir d'une solution différente dans les six mois après que la décision leur a été communiquée.*] Afin d'éviter des retards supplémentaires, l'accord amiable qui tiendra compte de la décision devrait être complété et présenté au contribuable dans un délai de six mois à compter de la date où la décision a été communiquée. C'est ce que prévoit le paragraphe [18] du modèle d'accord.

42. Le paragraphe 2 de l'article 25 stipule que les autorités compétentes ont l'obligation d'appliquer l'accord convenu quels que soient les délais prévus par leur droit interne. Le paragraphe 5 du même

article prévoit également que la décision d'arbitrage lie les deux États contractants [*sauf s'ils parviennent à s'entendre sur une solution différente*]. Ne pas cotiser le contribuable conformément à l'accord ou ne pas mettre en œuvre la décision d'arbitrage par le biais d'un accord amiable [*sauf s'il a été convenu d'une solution différente*] équivaudrait donc à une imposition contraire à la convention, autorisant de ce fait la personne dont l'imposition est concernée à demander réparation par voie de recours aux tribunaux nationaux ou en formulant une nouvelle demande en vertu du paragraphe 1 de l'article.

43. Le paragraphe [19] du modèle d'accord traite du cas où les autorités compétentes peuvent régler les questions non résolues ayant conduit à l'arbitrage avant que la décision ne soit rendue. Le processus d'arbitrage étant un mécanisme exceptionnel visant à régler les questions ne pouvant être résolues par la procédure amiable habituelle, il convient de l'interrompre si les autorités compétentes sont en mesure d'apporter seules une solution à ces questions. Les autorités compétentes peuvent convenir d'une résolution de ces questions tant que la décision d'arbitrage n'a pas été rendue [*et, comme il a déjà été expliqué, pendant une période supplémentaire de six mois*].

*Article 26*

ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

**A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES**

1. L'article 26 énonce les règles selon lesquelles des renseignements peuvent être échangés dans la mesure la plus large possible afin de faciliter l'application correcte des dispositions de la convention et d'aider les États contractants à faire respecter leur législation fiscale. L'obligation d'échanger des renseignements visée par cet article doit donc être interprétée de façon large et les restrictions auxquelles cette obligation est assujettie ne doivent pas être étendues par analogie à des cas ne correspondant pas au sens précis de ces restrictions. L'article doit donc être interprété comme signifiant que les États contractants sont tenus de promouvoir un échange effectif de renseignements.

2. Dans une économie mondiale, la coopération fiscale entre les nations ne cesse de gagner en importance et le peu d'intérêt des pays pour les lois fiscales d'autres pays est pratiquement une chose du passé. L'article 26 jette les bases d'un échange effectif de renseignements entre les États contractants tandis que l'article 27 traite de l'assistance administrative en matière de recouvrement des impôts. L'article 26 régit toutefois les échanges de renseignements aux fins du recouvrement des impôts (voir le paragraphe 5 des commentaires sur l'article 27). De la même manière, les procédures amiables sont traitées à l'article 25, mais l'article 26 régit les échanges de renseignements aux fins d'une procédure amiable. Du point de vue de plusieurs pays en développement, l'article est particulièrement important, non seulement parce qu'il permet de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales entre les pays, mais aussi parce qu'il prévient la fuite de capitaux qui accompagne souvent ce genre de pratiques.

3. L'article 26 reprend en grande partie la formulation de l'article correspondant du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Les commentaires sur l'article 26 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont donc généralement utiles pour interpréter l'article 26 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, même s'il est envisagé que ce dernier ait une portée plus grande à plusieurs

égards que la disposition correspondante du Modèle de convention fiscale l'OCDE.

4. Même si l'article 26 impose des obligations réciproques aux États contractants, il n'autorise pas pour autant un pays développé à refuser de communiquer des renseignements à un pays en développement au motif que ce dernier n'a pas une capacité administrative comparable à la sienne. La réciprocité doit être mesurée à l'aune des effets généraux que produit une convention et non pas des effets d'un seul de ses articles.

5. Le texte du paragraphe 1 de l'article 26 indique clairement que l'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1 (Personnes visées) ou l'article 2 (Impôts visés). Les renseignements échangés peuvent donc porter sur des personnes qui ne sont pas résidentes d'un des deux États contractants et sur l'administration ou le recouvrement d'impôts qui ne sont pas mentionnés à l'article 2. Certains pays pourront s'opposer, pour des raisons constitutionnelles ou autres, à l'élargissement de la portée du paragraphe 1 à tous les impôts. Cette préoccupation est abordée à la section B ci-dessous.

6. À la lumière des modifications apportées à l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE en 2005, le paragraphe 1 de l'article 26 a été divisé en trois paragraphes distincts, soit les paragraphes 1, 2 et 6 actuels. Cette division a été motivée par un souci de clarté et n'a pas eu d'incidence sur le fond.

7. L'article 26 a été sensiblement révisé en 2011 pour éclaircir certains points, élargir le champ d'application de ses dispositions et limiter les exceptions à l'obligation d'échanger des renseignements. Dans certains cas, ces changements n'avaient pas pour but d'introduire des modifications de fond mais plutôt de préciser l'interprétation à donner à l'article. Par exemple, le mot « nécessaires » qui figurait au paragraphe 1 a été remplacé par l'expression « vraisemblablement pertinents » pour éclairer le sens que l'on entendait donner à la formulation précédente. En revanche, la modification apportée pour prévoir que l'échange de renseignements concerne également les impôts non mentionnés à l'article 2 portait bien sur le fond. On trouvera un autre exemple de modification de fond dans l'ajout du paragraphe 4, qui suspend la règle de l'intérêt fiscal national.

8. L'article 26 et ses commentaires ont été modifiés de nouveau en 2014 pour tenir compte des évolutions récentes et pour préciser davantage l'interprétation de certaines dispositions de cet article. Suite à la modification apportée à l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE en 2012, le paragraphe 2 de l'article a été modifié pour permettre aux autorités compétentes d'utiliser des renseignements reçus à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation. Cette possibilité était auparavant incluse comme une disposition optionnelle au paragraphe 13.3 des commentaires sur l'article 26 de la version 2011 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

9. En outre, les Commentaires ont alors été développés afin de préciser l'interprétation de la norme de « pertinence vraisemblable » et d'inclure une référence explicite à l'expression « pêche aux renseignements » en tant qu'élément dans la détermination de la pertinence vraisemblable. L'interprétation de cette expression, qui a été introduite en 2005 dans les commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, a suscité de nombreux débats. Les modifications apportées en 2012 aux commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ont fourni des explications supplémentaires sur l'interprétation à donner à cette expression. L'ajout de l'expression « pêche aux renseignements » dans les commentaires du présent Modèle n'était pas censée être un changement de fond, mais visait plutôt à clarifier davantage l'interprétation de la norme de « pertinence vraisemblable ». L'interprétation de cette norme et de l'expression « pêche aux renseignements » a été précisée par l'ajout de : clarifications générales (voir le paragraphe 22 ci-dessous), précisions concernant l'identification du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête (voir le paragraphe 23 ci-dessous), précisions concernant les demandes relatives à un groupe de contribuables (voir le paragraphe 24 ci-dessous et nouveaux exemples (voir les paragraphes 33(e), 33(g), 33(h), 33(j) et 34). En ce qui concerne les demandes visant un groupe de contribuables, de nombreux pays ont toujours interprété l'article 26 comme incluant de telles demandes. Pour certains pays, cependant, cela représentait une nouvelle interprétation. D'autres précisions ont été ajoutées tout au long des commentaires.

10. Dans certains cas, c'est la pratique antérieure des États contractants qui dira si une modification apportée à l'article 26 est une modification de fond ou de forme. Par exemple, l'adjonction du paragraphe 5 qui, entre autres, ne permet pas d'invoquer les règles de droit interne concernant le secret bancaire comme motif pour refuser de communiquer des renseignements peut dans certains cas simplement éclairer le sens à donner aux restrictions à l'échange de renseignements prévues au paragraphe 3. Dans d'autres cas, cette adjonction peut constituer une modification de fond de ce paragraphe. La portée de la modification apportée dépend des pratiques antérieures propres aux États contractants. Selon le paragraphe 19.10 des commentaires sur l'article 26 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le paragraphe 5 a essentiellement pour fonction de préciser l'interprétation des conventions entre les États membres de l'OCDE. Cette question peut revêtir une importance particulière pour l'interprétation des conventions qui sont entrées en vigueur avant l'adoption des modifications à l'article 26 apportées en 2014.

11. L'une des différences entre la formulation de l'article 26 et celle de la disposition correspondante du Modèle de convention fiscale de l'OCDE vient de ce que la première comporte au paragraphe 1 la phrase suivante : « Les renseignements échangés sont, en particulier, ceux qui seraient utiles pour un État contractant dans la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale. » Le membre de phrase « qui seraient utiles pour un État contractant dans la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale » a été ajouté en 2011. D'après les membres du Comité, notamment ceux des pays en développement, cette modification présentait un intérêt car elle précisait dans le texte de l'article 26 un point qui était déjà clair dans les commentaires et qui était implicite dans la formulation de la dernière phrase de l'ancien paragraphe 1, maintenant révisée et devenue le paragraphe 6. En précisant le but de l'échange de renseignements dans le texte même de l'article 26, on cherche à aider les États contractants à interpréter correctement les dispositions de cet article.

12. Si la fraude fiscale est illégale mais que l'évasion fiscale ne l'est pas, les deux aboutissent au même résultat, soit une perte de revenu pour le gouvernement, et, par définition, les deux empêchent le gouvernement de parvenir au but recherché lors de l'adoption de sa législation fiscale. L'entraide visant à combattre l'évasion fiscale est donc

un aspect important de la coopération en matière fiscale. De plus, certaines formes agressives d'évasion fiscale sont tellement proches de la fraude qu'il peut parfois arriver que l'État contractant n'arrive à voir si le renseignement demandé a trait à l'évasion ou à la fraude qu'une fois que ce renseignement a été communiqué. Il peut être très utile pour un État contractant d'obtenir des renseignements sur l'évasion fiscale pour pouvoir combler les lacunes éventuelles de sa législation fiscale.

13. Il convient de donner une interprétation large à l'expression « échange de renseignements », qui inclut l'échange de documents et l'échange de renseignements qui ne sont pas associés à des contribuables particuliers ainsi que la communication de renseignements par un État contractant indépendamment du fait que l'autre État contractant lui communique ou non des renseignements au même moment.

14. L'autorité compétente d'un État contractant est tenue, si l'autorité compétente de l'autre État contractant lui en fait expressément la demande, de fournir les renseignements visés par l'article 26 sous la forme de dépositions de témoins et de copies certifiées de documents originaux non modifiés (y compris livres, papiers, relevés, archives, comptes ou dossiers), dans la mesure où elle peut le faire. Le paragraphe 3 autorise l'État requis à refuser de communiquer des renseignements sous la forme particulière qui est demandée si par exemple une telle forme n'est pas prévue ou autorisée par sa législation ou sa pratique administrative. Le refus de communiquer un renseignement sous une forme particulière ne remet pas en cause l'obligation de communiquer ce renseignement.

15. Les États contractants peuvent souhaiter avoir recours à des technologies de l'information ou de la communication électroniques ou autres, y compris à des systèmes de sécurité adaptés, pour accélérer et améliorer les échanges de renseignements. De fait, ils peuvent être obligés de fournir l'information demandée sous forme électronique si cela est nécessaire pour assurer l'échange effectif de renseignements. Ils peuvent, si leur législation en matière de protection des données les y oblige, faire figurer dans leurs conventions bilatérales des dispositions tendant à protéger les données personnelles. La protection des données fait intervenir les droits et les libertés fondamentales des personnes et en particulier le droit à la vie privée en ce qui concerne le traitement automatique des données personnelles. L'État contractant

ne peut en aucun cas se soustraire à son obligation de communiquer des renseignements pour la simple raison que ses lois nationales ne lui permettent pas de fournir l'information requise sous la forme demandée.

16. L'échange de renseignements porte sur toutes les questions fiscales sans préjudice des règles générales et dispositions légales concernant les droits de la défense et des témoins lors de procédures judiciaires. L'échange de renseignements en cas de poursuites pénales pour infraction à la législation fiscale peut également se faire en vertu de traités bilatéraux ou multilatéraux d'entraide judiciaire (dans la mesure où ces derniers s'appliquent aux infractions fiscales).

17. Le paragraphe 6 de l'article 26 dispose que « les autorités compétentes instituent, par voie de consultations, des méthodes et techniques appropriées pour les questions faisant l'objet d'échanges de renseignements en vertu du paragraphe 1 ». Cette formulation permet aux autorités compétentes d'échanger des renseignements d'au moins trois façons différentes : sur demande dans un cas précis, automatiquement et d'une autre façon, incluant par exemple l'échange spontané.

18. Le Modèle de convention fiscale des Nations Unies n'empêche en aucune façon l'application des dispositions de l'article 26 à l'échange de renseignements qui existaient avant l'entrée en vigueur de la convention, dès lors que l'assistance concernant ces renseignements est offerte après que la Convention est entrée en vigueur et que les dispositions de l'article soient devenues applicables. Les États contractants peuvent toutefois juger bon de préciser dans quelle mesure les dispositions de l'article s'appliquent à ces renseignements, en particulier lorsque les dispositions de leur convention s'appliquent aux impôts dus ou prélevés à partir d'une certaine date.

19. Le Comité d'experts a donné des indications au sujet des arrangements à prendre pour procéder comme il se doit à l'échange de renseignements (voir les paragraphes 99 et suivants ci-dessous). Ces indications sont présentées sous forme d'un inventaire des options offertes aux autorités compétentes. Cet inventaire ne prétend pas être exhaustif et n'impose aucune obligation procédurale aux États contractants. Il propose plutôt des solutions dont les autorités compétentes pourront tenir compte pour mettre au point des procédures pour un échange effectif de renseignements.



## B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 26

### *Paragraphe 1*

20. La première phrase du paragraphe 1 énonce l'obligation générale qui incombe aux États contractants en matière d'échange de renseignements. Elle dispose que, sous réserve des limitations prévues au paragraphe 3, les autorités compétentes échangent les renseignements « vraisemblablement pertinents » pour appliquer correctement les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la convention.

21. Avant les remaniements apportés à l'article 26 en 2011, le mot « nécessaires » était employé au lieu de l'expression « vraisemblablement pertinents ». Selon le Comité et selon la position exprimée au paragraphe 4.1 des commentaires sur l'article 26 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, les mots « nécessaires » et « vraisemblablement pertinents » ont une signification similaire, sinon identique, en ce sens que le mot « nécessaire » signifie « adapté et utile » et non pas « essentiel ». De toute façon, quelle que soit la formulation retenue, l'État requérant n'est pas tenu de prouver qu'il a besoin du renseignement demandé pour qu'il y ait obligation de fournir ce renseignement.

22. La norme définie par l'expression « vraisemblablement pertinents » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable donné. Dans le contexte de l'échange de renseignements sur demande, la norme exige qu'au moment où la demande est formulée, il doit y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents ; que les renseignements, une fois fournis, se révèlent être pertinents ou non est sans importance. Une demande ne saurait ainsi être rejetée lorsqu'une évaluation précise de la pertinence des renseignements au regard d'une enquête en cours n'est possible qu'après réception des renseignements. Les autorités compétentes devraient se concerter lorsque le contenu de la demande,

les circonstances qui ont mené à la demande, ou encore la pertinence vraisemblable de renseignements demandés, ne sont pas clairs pour l'État requis. Cependant, une fois que l'État requérant a donné une explication quant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, l'État requis ne saurait refuser une demande ou refuser de transmettre des renseignements demandés parce qu'il pense que ces renseignements manquent de pertinence pour le contrôle ou l'enquête en question. Lorsque l'État requis prend connaissance de faits remettant en question la pertinence vraisemblable d'une partie des renseignements demandés, les autorités compétentes devraient se concerter et l'État requis peut demander à l'État requérant de clarifier la pertinence vraisemblable à la lumière de ces faits. Dans le même temps, le paragraphe 1 n'oblige pas l'État requis à fournir des renseignements lorsque la demande relève de la « pêche aux renseignements », c'est-à-dire lorsqu'elle sollicite des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours.

23. Une demande de renseignements ne constitue pas une pêche aux renseignements du simple fait qu'elle ne précise pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. Cela vaut aussi lorsque des noms sont orthographiés de manière différente ou lorsque les informations relatives aux noms et adresses sont présentées différemment. Cependant, lorsque l'État requérant ne fournit pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, l'État requérant doit inclure d'autres informations suffisantes pour permettre l'identification du contribuable. De même, le paragraphe 1 n'oblige pas nécessairement à inclure dans la demande le nom ou l'adresse de la personne dont on pense qu'elle est en possession des renseignements. En fait, la question de savoir quel degré de précision la demande doit avoir au sujet de cette personne est typiquement une question relevant du champ d'application des alinéas (a) et (b) du paragraphe 3 de l'article 26.

24. La norme de « pertinence vraisemblable » peut être satisfaite à la fois dans des cas concernant un seul contribuable (qu'il soit identifié par son nom ou par un autre moyen) et des cas concernant plusieurs contribuables (qu'ils soient identifiés par leur nom ou par un autre moyen). Lorsqu'un État contractant lance, en vertu de sa législation interne, une enquête sur un groupe donné de contribuables, toute

demande relative à cette enquête a typiquement pour objet d'aider « l'administration ou l'application » de sa législation fiscale interne, et est donc conforme aux exigences du paragraphe 1 pour autant qu'elle respecte la norme de « pertinence vraisemblable ». Cependant, lorsque la demande concerne un groupe de contribuables non identifiés individuellement, il sera souvent plus difficile d'établir que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements, dans la mesure où l'État requérant ne peut se référer à une enquête en cours sur un contribuable déterminé, ce qui suffirait en soi, dans la plupart des cas, à écarter l'idée que la demande est aléatoire ou spéculative. Dans de tels cas, il est donc nécessaire que l'État requérant fournisse une description détaillée du groupe ainsi que les faits et circonstances qui ont mené à la demande, une explication de la loi applicable et pourquoi il y a des raisons de penser que les contribuables du groupe faisant l'objet de la demande n'ont pas respecté cette loi, étayée par une base factuelle claire. En outre, il est exigé de montrer que les renseignements demandés aideraient à déterminer la discipline fiscale des contribuables du groupe. Comme l'illustre l'exemple donné à l'alinéa (h) du paragraphe 33 ci-dessous, s'agissant des demandes sur un groupe de contribuables, un tiers aura habituellement, mais pas nécessairement, contribué activement à l'infraction fiscale commise par les contribuables du groupe, auquel cas ces circonstances devront être aussi décrites dans la demande. Par ailleurs, et comme l'illustre l'exemple donné à l'alinéa (a) du paragraphe 34 ci-dessous, une demande sur un groupe de contribuables qui se contente d'indiquer que des services financiers ont été fournis à des non-résidents et de mentionner la possibilité que ces derniers n'aient pas respecté leurs obligations fiscales ne satisfait pas la norme de pertinence vraisemblable.

25. Les États contractants peuvent convenir d'une autre formulation de la norme de pertinence vraisemblable, dès lors que cette formulation est conforme au champ d'application de l'article et qu'elle est entendue comme exigeant un échange de renseignements effectif (par exemple en remplaçant « est vraisemblablement pertinent » par « est nécessaire », « est pertinent » ou « peut être pertinent »). L'expression « vraisemblablement pertinents » a été adoptée par le Comité par souci de conformité avec la formulation en usage à l'OCDE. Cependant, certains membres du Comité ont dit préférer l'expression « qui peuvent être pertinents », au motif qu'elle leur paraît plus claire.

26. Les renseignements couverts par le paragraphe 1 ne se limitent pas aux informations spécifiques à un contribuable particulier. Les autorités compétentes peuvent également échanger d'autres renseignements sensibles concernant l'administration fiscale et l'amélioration de la discipline fiscale, par exemples les techniques d'analyse des risques ou les dispositifs d'évasion ou de fraude fiscales. Elles peuvent aussi échanger des renseignements qu'elles ont obtenus sur les méthodes agressives ou abusives d'évasion fiscale, telles que les méthodes dont certaines sociétés d'audit internationales encouragent la pratique. Elles peuvent même échanger des renseignements sur un secteur économique tout entier (par exemple, le pétrole, les pêches, l'industrie pharmaceutique, les banques, etc.) et non sur des contribuables particuliers.

27. Les paragraphes 1 et 2 ne restreignent pas le champ d'application de l'obligation d'échanger des renseignements, qui s'étend non seulement aux renseignements pertinents pour appliquer correctement la convention ou pour l'administration et l'application des impôts mentionnés à l'article 2, mais aussi à tous les autres impôts nationaux, y compris les impôts prélevés par les subdivisions politiques. Sur ce point, le Modèle de convention fiscale des Nations Unies et celui de l'OCDE sont identiques.

28. Certains membres du Comité ont dit craindre qu'une obligation d'échanger des renseignements qui porterait sur tous les impôts, en particulier les impôts prélevés par les subdivisions politiques, ne se révèle écrasante pour eux ou ne leur pose des problèmes constitutionnels et politiques. Ils souhaitaient que cette obligation soit limitée aux impôts visés par la convention, plus un ou deux autres impôts importants tels que la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Pour cela, on pourrait substituer la formulation suivante à la formulation actuelle du paragraphe 1 :

1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par la convention et aux *[préciser les impôts supplémentaires concernés]* d'un État contractant, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la convention.

29. L'obligation de fournir les renseignements demandés s'applique indépendamment de la question de savoir si la personne qu'ils concernent est ou non résidente d'un des deux États contractants ou se livre ou non à une activité économique dans un des deux États contractants. Par exemple, un État contractant peut demander des renseignements sur les dépôts bancaires d'une personne qui est un résident d'un État tiers.

30. L'obligation imposée au paragraphe 1 est celle d'un échange *effectif* de renseignements. Un État contractant ne peut pas se soustraire à ses obligations à ce titre par le biais d'atermoiements ou d'obstacles de procédure déraisonnables ou insurmontables, ou en prenant délibérément des dispositions qui l'empêchent d'obtenir des renseignements qui entrent normalement dans le cadre de l'échange prévu au paragraphe 1.

31. Les exemples mentionnés aux paragraphes 32, 33 et 34 ci-dessous illustrent l'application du paragraphe 1 de l'article 26 de la convention à des cas particuliers. Certains de ces exemples sont inspirés de ceux qui figurent aux paragraphes 6, 7, 8 et 8.1 des commentaires sur l'article 26 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, sans toutefois être identiques. Dans tous les exemples mentionnés aux paragraphes 32 et 33 ci-dessous, l'État requis (l'État contractant auquel les renseignements sont demandés) est dans l'obligation, aux termes du paragraphe 1 de l'article 26, de fournir les renseignements demandés. Dans les exemples mentionnés au paragraphe 34, et dans l'hypothèse où aucune information complémentaire n'est communiquée par l'État requérant (l'État contractant qui a demandé les renseignements), l'État requis n'est pas tenu de fournir des renseignements en réponse à une demande de renseignements. Ces exemples sont seulement présentés à titre d'illustration. Ils doivent être lus à la lumière de l'objectif premier de l'article 26, qui est de ne pas restreindre la portée de l'échange de renseignements, mais de le favoriser « dans la mesure la plus large possible ».

32. Application de la convention entre les États A et B : les renseignements demandés doivent être fournis [le libellé des exemples spécifiques figurant aux alinéas a) à e) du paragraphe 7 des Commentaires sur l'article 26 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE a été omis].

33. Application de la législation interne : les renseignements demandés doivent être fournis, par exemple dans les cas suivants [le libellé des exemples spécifiques figurant aux alinéas *a*) à *c*) du paragraphe 7 des Commentaires sur l'article 26 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE a été omis] :

[...]

- (*d*) Un résident de l'État A est titulaire d'un compte auprès d'une banque de l'État B et les revenus de ce compte sont exonérés d'impôts aux termes de la législation fiscale interne de l'État B. L'État A peut demander à l'État B des renseignements sur le montant des intérêts perçus sur ce compte.
- (*e*) Les autorités fiscales de l'État A mènent une enquête fiscale dans les affaires de M. X. En se basant sur cette enquête, les autorités fiscales disposent d'indications que M. X détient un ou plusieurs comptes bancaires non déclarés auprès de la Banque B située dans l'État B. Cependant, l'État A sait d'expérience qu'il n'est pas improbable que les comptes bancaires soient détenus au nom de membres de la famille du bénéficiaire effectif afin d'éviter qu'ils ne soient détectés. L'État A demande donc des renseignements sur tous les comptes auprès de la Banque B dont M. X est le bénéficiaire effectif et sur ceux qui sont détenus au nom de son épouse E et de ses enfants K et L.
- (*f*) Un intermédiaire financier investit des capitaux pour le compte de ses clients dans l'État A, ce qui leur rapporte des dividendes et des intérêts. L'État A oblige l'intermédiaire financier à recueillir des données sur les bénéficiaires de ces comptes mais ne lui demande pas de les lui communiquer régulièrement en application de sa législation interne. L'État B soupçonne certains des bénéficiaires de ces comptes d'être des résidents de cet État et d'y être imposables au regard de la législation interne. L'État B peut demander à l'État A d'obtenir de l'intermédiaire financier des renseignements sur des contribuables spécifiques.
- (*g*) L'État A a obtenu des renseignements sur toutes les transactions impliquant des cartes de crédit étrangères qui ont été réalisées sur son territoire durant une certaine année. L'État A a traité les données et lancé une enquête qui a identifié tous les numéros de cartes de crédit par rapport auxquels la fréquence et la configuration des transactions et le type d'utilisation au cours

de cette année suggèrent que les titulaires étaient des résidents fiscaux de l'État A. L'État A ne peut obtenir les noms de ces personnes par le biais des sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, les informations pertinentes n'étant pas en possession ou sous le contrôle de personnes se trouvant dans sa juridiction. Les numéros de cartes de crédit identifient l'un des émetteurs de ces cartes comme étant la Banque B située dans l'État B. En se basant sur une investigation ou enquête en cours, l'État A envoie une demande de renseignements à l'État B, demandant le nom, l'adresse et la date de naissance des titulaires des cartes spécifiques identifiées durant son enquête et de toute autre personne ayant un pouvoir de signature sur ces cartes. L'État A fournit les numéros des cartes bancaires spécifiques concernées ainsi que les informations précisées ci-dessus afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés pour son enquête et, plus généralement, pour l'administration et l'application de sa législation fiscale.

- (h) Le fournisseur de services financiers B est établi dans l'État B. Les autorités fiscales de l'État A ont découvert que B commercialise un produit financier auprès de résidents de l'État A en usant d'informations trompeuses donnant à penser que le produit élimine la charge fiscale due au titre de l'impôt sur le revenu de l'État A sur les revenus accumulés dans le produit. Le produit exige qu'un compte soit ouvert auprès de B à travers duquel l'investissement est effectué. Les autorités fiscales de l'État A ont publié un bulletin d'alerte pour les contribuables, avertissant tous les contribuables du produit et précisant qu'il n'a pas les effets fiscaux allégués et que les revenus qu'il génère doivent être déclarés. B continue néanmoins de commercialiser le produit sur son site Web et l'État A dispose des preuves qu'il le commercialise également par le biais d'un réseau de conseillers. L'État A a déjà découvert que plusieurs contribuables résidents ont investi dans le produit et que tous ont omis de déclarer les revenus tirés de ce placement. L'État A a épuisé tous les moyens nationaux à sa disposition pour obtenir des renseignements sur l'identité de ses résidents qui ont investi dans le produit. L'État A demande à l'autorité compétente de l'État B des renseignements sur tous les résidents de l'État A qui (i) possèdent

un compte auprès de B et qui (ii) ont investi dans ce produit financier. L'État A donne dans sa demande les informations indiquées ci-dessus, en apportant notamment des précisions sur le produit financier et l'état d'avancement de son enquête.

- (i) Une société résidente de l'État A possède des filiales situées dans les États B et C. L'État B pense que la filiale exerçant son activité sur son territoire a transféré une partie de ses bénéfices à la filiale située dans l'État C. L'État B peut demander à l'État A de lui communiquer des renseignements sur les bénéfices et les dépenses de la filiale située dans l'État C. Le droit interne de l'État A oblige la société mère à recueillir des données sur les transactions de ses filiales à l'étranger.
- (j) La société A, résidente de l'État A, est détenue par la société étrangère B, qui est non cotée en bourse et qui est un résident de l'État B. Les autorités fiscales de l'État A suspectent les dirigeants X, Y et Z de la société A de détenir directement ou indirectement la société B. Si tel était le cas, les dividendes reçus de la société A par la société B seraient imposables en tant que revenu des actionnaires résidents au titre des règles de l'État A sur les sociétés étrangères contrôlées. La suspicion se fonde sur des renseignements communiqués aux autorités fiscales de l'État A par un ancien salarié de la société A. Face à ces allégations, les trois dirigeants de la société A nient détenir une quelconque participation dans la société B. Les autorités fiscales de l'État A ont épuisé tous les moyens nationaux à leur disposition pour obtenir des informations sur l'actionnariat de la société B. L'État A demande dès lors à l'État B des renseignements indiquant si X, Y et Z sont actionnaires de la société B. En outre, comme dans de pareils cas les participations sont souvent détenues, par exemple, par des sociétés écran et des actionnaires prête-noms, il demande également à l'État B si X, Y et Z détiennent une participation indirecte dans la société B. Si l'État B n'est pas en mesure de déterminer si X, Y ou Z détient une telle participation, l'État A lui demande des renseignements sur le (ou les) actionnaires(s) afin de pouvoir poursuivre son enquête<sup>87</sup>.

---

87 Dans les cas où l'État B prend connaissance de faits remettant en question la pertinence vraisemblable d'une partie des renseignements relatifs à l'actionnariat, les autorités compétentes devraient se consulter



34. Application de la législation interne : dans les cas suivants, l'État requis n'est pas tenu de fournir des informations dans l'hypothèse où aucune information complémentaire ne lui est communiquée :

- (a) La Banque B est établie dans l'État B. L'État A taxe ses résidents sur la base de leurs revenus mondiaux. L'autorité compétente de l'État A demande à l'autorité compétente de l'État B de lui fournir les noms, les dates et lieux de naissance et le solde des comptes (notamment des renseignements sur tout actif financier détenu dans ces comptes) des résidents de l'État A qui ont un compte auprès de la Banque B de l'État B, possèdent un pouvoir de signature sur un tel compte ou ont un intérêt en tant que bénéficiaire sur un tel compte. La demande indique que la Banque B est connue pour avoir de nombreux titulaires étrangers, sans apporter toutefois des informations complémentaires.
- (b) La Société B est établie dans l'État B. L'État A demande les noms de tous les actionnaires de la société B qui résident dans l'État A ainsi que des renseignements sur tous les dividendes qui leur ont été versés. L'État requérant A indique que la société B a d'importantes activités commerciales dans l'État A et qu'il est donc probable qu'elle ait des actionnaires qui soient résidents de l'État A. La demande indique également qu'il est bien connu que les contribuables omettent fréquemment de déclarer des revenus ou des actifs étrangers.

## *Paragraphe 2*

35. Un État contractant ne peut pas être tenu de divulguer des renseignements financiers confidentiels à un autre État contractant sauf s'il est assuré que ces renseignements ne seront pas communiqués à une personne non autorisée. Les règles de confidentialité du paragraphe 2 s'appliquent à toutes les catégories de renseignements reçus en vertu du paragraphe 1, y compris ceux qui sont fournis dans le cadre d'une demande et ceux qui sont transmis en réponse à une demande. Il s'ensuit que les règles de confidentialité couvrent, par exemple, la correspondance entre autorités compétentes, y compris la lettre de

---

et l'État B peut demander à l'État A de clarifier la pertinence vraisemblable à la lumière de ces faits, tel qu'expliqué au paragraphe 22 de ces commentaires.

demande de renseignements. Dans le même temps, il est entendu que l'État requis peut divulguer le minimum de renseignements contenus dans une lettre de l'autorité compétente (mais pas la lettre elle-même) qui sont nécessaires pour permettre à l'État requis d'obtenir les renseignements demandés ou les fournir à l'État requérant, sans pour autant entraver les efforts de l'État requérant. Cependant, si des procédures judiciaires, ou des procédures assimilables en vertu de la législation interne de l'État requis, nécessitent de divulguer la lettre elle-même, l'autorité compétente de l'État requis peut le faire à moins que l'État requérant n'en dispose autrement. Afin de garantir la confidentialité nécessaire à un échange de renseignements effectif, il est prévu au paragraphe 2 que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'État qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet État. Les sanctions applicables en cas de violation du secret dans cet État seront celles qui sont prévues par la législation administrative et pénale de cet État. Dans les situations où l'État requis estime que l'État requérant ne respecte pas ses obligations en matière de confidentialité des renseignements échangés en vertu de cet article, l'État requis peut suspendre son assistance en vertu de cet article jusqu'à ce qu'il reçoive de l'État requérant l'assurance qu'il se conformera bien à ces obligations. Si nécessaire, les autorités compétentes peuvent conclure des arrangements ou des protocoles d'accord spécifiques concernant la confidentialité des renseignements échangés en vertu de cet article.

36. Bien entendu, les renseignements reçus en application de l'article 26 ne seraient d'aucune utilité à l'État requérant (l'État contractant demandant les renseignements) si la règle du secret était appliquée de façon absolue. Le paragraphe 2 dispose donc que les renseignements reçus en vertu de l'article 26 peuvent être communiqués aux personnes et autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, ou par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. En outre, il est entendu que les renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant et aux témoins en cas de procédure civile ou pénale.

37. Comme indiqué au paragraphe 36 ci-dessus, les renseignements obtenus peuvent être communiqués aux personnes ou autorités

concernées qui peuvent elles-mêmes, d'après la dernière phrase du paragraphe 2 de l'article 26, les révéler au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements où est mentionné le nom du contribuable. Dès lors que des renseignements sont utilisés au cours d'audiences judiciaires publiques ou dans des jugements et sont ainsi rendus publics, il est évident que l'on peut les tirer des dossiers ou des jugements du tribunal pour servir à d'autres fins et même éventuellement à titre de preuve. Il n'en découle pas pour autant que les personnes ou autorités visées au paragraphe 2 sont autorisées à fournir sur demande les renseignements complémentaires qu'elles auraient reçus.

38. Si un des deux États contractants ou les deux s'opposent à ce que les renseignements communiqués en application de l'article 26 soient rendus publics par les tribunaux ou, lorsqu'ils l'ont été, à ce que ces renseignements soient utilisés à d'autres fins, ils doivent l'indiquer expressément dans leur convention.

39. En général, les renseignements reçus d'un État contractant ne peuvent être utilisés qu'aux fins mentionnées au paragraphe 1. S'ils présentent un intérêt pour l'État qui les reçoit à des fins autres que celles mentionnées à ce paragraphe, cet État ne peut les utiliser à ces autres fins sans l'autorisation de l'autorité compétente de l'État qui les communique. Cette autorisation ne peut pas être refusée sans raison valable.

40. Dans certains cas, un État contractant peut poursuivre un contribuable pour fraude fiscale et aussi pour un autre délit, comme le blanchiment de capitaux, qui peut découler des mêmes faits. Dans ce cas, l'État qui reçoit les renseignements peut vouloir les utiliser à cette double fin.

41. De même, les renseignements reçus d'un État contractant ne peuvent être divulgués à un pays tiers que s'il existe une disposition expresse dans la convention bilatérale entre les deux États contractants qui permette une telle communication.

42. Les renseignements échangés à des fins fiscales peuvent présenter un intérêt pour l'État qui les reçoit à des fins s'ajoutant à celles mentionnées dans les deux premières phrases du paragraphe 2 de l'article 26. La dernière phrase du paragraphe 2 autorise donc les États

contractants à partager les renseignements fiscaux pour autant que deux conditions soient remplies : premièrement, les renseignements doivent pouvoir être utilisés à d'autres fins en vertu de la législation des deux États et, deuxièmement, l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements doit autoriser cette utilisation. Elle autorise le partage de renseignements fiscaux par les autorités fiscales de l'État qui les reçoit avec d'autres organismes chargés de l'application de la loi et autorités judiciaires dudit État sur certaines questions hautement prioritaires (par exemple la lutte contre le blanchiment de capitaux, la corruption, le financement du terrorisme). Lorsque l'État qui reçoit les renseignements souhaite les utiliser à d'autres fins (c'est-à-dire non fiscales), celui-ci doit préciser à l'État qui fournit les renseignements les autres fins auxquelles il souhaite utiliser les renseignements et confirmer que l'utilisation à ces fins est admise par sa législation interne. Lorsque l'État qui fournit les renseignements est en mesure de le faire, compte tenu notamment des accords internationaux ou d'autres arrangements conclus entre les États contractants relatifs à l'assistance mutuelle entre les autres organismes chargés de l'application de la loi et les autorités judiciaires, on devrait s'attendre généralement à ce que l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise ladite utilisation si les renseignements peuvent être employés à des fins similaires dans l'État qui fournit les renseignements. Les organismes chargés de l'application de la loi et les autorités judiciaires recevant des renseignements au titre de la dernière phrase du paragraphe 2 doivent traiter ces renseignements comme confidentiels, conformément aux principes énoncés au paragraphe 2.

43. Il est reconnu que les États contractants peuvent souhaiter réaliser l'objectif global inhérent à la dernière phrase du paragraphe 2 par d'autres moyens et ils peuvent le faire en remplaçant la dernière phrase du paragraphe 2 par le texte suivant :

L'autorité compétente de l'État contractant qui reçoit des renseignements en vertu des dispositions de cet article peut, avec l'accord écrit de l'État contractant qui a fourni les renseignements, également rendre disponibles ces renseignements pour qu'ils soient utilisés à d'autres fins autorisées en vertu des dispositions d'une convention d'entraide judiciaire en vigueur entre les États contractants et permettant l'échange de renseignements fiscaux.

44. Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, tel que modifié en 2005, comporte une disposition qui permet l'échange de renseignements reçus en vertu de l'article 26 avec les personnes chargées du contrôle des personnes autorisées à recevoir ces renseignements. Cette disposition figure aussi dans le paragraphe 2 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

45. Les organes de contrôle ne pourront avoir accès qu'aux renseignements dont ils ont besoin pour s'acquitter de leurs fonctions de supervision. Font partie de ces organes les autorités assurant la supervision des services chargés de l'administration et de l'application de la loi fiscale dans le cadre des fonctions générales de l'administration de l'État contractant. La communication de ces renseignements ne sera autorisée que si les personnes participant aux activités de contrôle sont soumises à des règles de confidentialité au moins aussi strictes que celles applicables aux responsables de l'administration et de l'application de la législation fiscale. Les autorités compétentes peuvent vouloir s'entendre sur les organes qui seront considérés comme des organes de contrôle au sens où l'entend ce paragraphe.

### *Paragraphe 3*

46. Le paragraphe 3 de l'article 26 comporte des dispositions qui restreignent la portée de l'obligation d'échanger des renseignements imposée à l'État requis en vertu du paragraphe 1. Les restrictions prévues au paragraphe 3 peuvent toutefois être éliminées par les dispositions des paragraphes 4 et 5. Les dispositions du paragraphe 3, lues conjointement avec celles des paragraphes 4 et 5, ne doivent pas être interprétées comme faisant obstacle à un échange effectif de renseignements entre les États contractants. Par ailleurs, un État contractant doit, avant de signer une convention, divulguer à l'autre État contractant toutes les dispositions particulières de ses lois et des pratiques administratives qu'il estime l'autoriser à se soustraire à une obligation imposée par le paragraphe 1.

47. L'alinéa (a) du paragraphe 3, sous réserve des restrictions prévues aux paragraphes 4 et 5, précise qu'un État contractant n'est pas tenu de prendre des mesures contraires à sa législation et à sa pratique administrative pour mettre des renseignements à la disposition de l'autre État contractant. Par exemple, si un État requis n'est pas

autorisé par sa législation ou sa pratique administrative à saisir des documents à caractère privé concernant un contribuable sans autorisation judiciaire, il ne peut être tenu de procéder à une telle saisie sans autorisation judiciaire pour le compte d'un État requérant même si cet État pourrait procéder de cette façon sur la base de sa propre législation ou pratique administrative. Cette disposition a pour but d'éviter que l'article 26 soit la source d'un conflit involontaire entre l'obligation de l'État contractant en vertu dudit article et ses obligations au regard de sa législation interne.

48. Les dispositions de la législation interne exigeant que les renseignements obtenus par les autorités fiscales soient tenus secrets ne devraient pas être interprétés comme faisant obstacle à l'échange de renseignements prévu à l'alinéa (a) du paragraphe 3 car les autorités fiscales de l'État requérant sont tenues, conformément au paragraphe 2, de garder le secret sur les renseignements reçus en application de cet article.

49. Le paragraphe 1 oblige l'État requis à communiquer des renseignements sur tous les impôts de l'État requérant, même s'il n'a pas lui-même d'impôt comparable. L'alinéa (a) du paragraphe 3 ne dispense pas l'État requis de fournir des renseignements sur des impôts qu'il ne prélève pas. Ainsi, par exemple, un État requis ne peut se soustraire à l'obligation qui lui incombe de fournir des renseignements qui aident l'État requérant à percevoir sa taxe sur la valeur ajoutée sous prétexte que cette taxe n'existe pas chez lui. Bien entendu, l'État requis peut ne pas être tenu d'honorer cette obligation s'il ne peut obtenir ces renseignements par les voies administratives normales, comme le prévoit l'alinéa (b) du paragraphe 3.

50. Le but de l'alinéa (a) du paragraphe 3 n'est pas de poser des pièges mais de les éviter. Un État contractant qui ne s'estime pas tenu d'obtenir certains des renseignements demandés par l'autre État contractant en raison de sa législation et sa pratique administrative (incluant celles de ses subdivisions gouvernementales) doit le lui faire savoir par écrit avant de signer une convention où figure l'article 26 et l'informer des conséquences que peut avoir cette position sur sa faculté d'assurer un échange effectif de renseignements. Par exemple, si un État contractant considère que l'une de ses lois lui interdit de divulguer à l'autre État contractant des renseignements sur les bénéficiaires

effectifs des sociétés résidant sur son territoire et d'autres personnes morales, il devrait le lui faire savoir par écrit lors des négociations en vue de la signature de la convention et de l'informer des conséquences de cette loi sur ses obligations en matière d'entraide. En fonction des faits et des circonstances propres à chaque cas, la non divulgation de ce fait peut priver l'État contractant du droit d'invoquer l'alinéa (a) du paragraphe 3 pour être dispensé des obligations que lui impose le paragraphe 1.

51. Un État contractant qui change sa législation ou sa pratique administrative après avoir signé une convention où figure l'alinéa (a) du paragraphe 3 doit en temps voulu informer l'autre État contractant de ce changement qui peut, en fonction des faits et des circonstances, constituer une violation substantielle de la convention. Cela étant, s'il ne le prévient pas en temps voulu des changements de ce genre, l'État contractant peut se voir priver du droit d'invoquer l'alinéa (a) du paragraphe 3 pour être dispensé des obligations que lui impose le paragraphe 1.

52. Un État contractant qui souhaite élargir la portée des restrictions actuellement prévues à l'alinéa (a) du paragraphe 3 peut modifier comme suit le libellé de cet alinéa :

- (a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant même s'il s'abstient sciemment de révéler que certaines des dispositions de sa législation ou sa pratique administrative peuvent empêcher un échange effectif de renseignements ;

53. Les législations de certains pays comportent des procédures de notification aux personnes qui ont fourni les renseignements ou au contribuable qui fait l'objet de l'enquête avant la communication de renseignements. Ces procédures de notification peuvent constituer un aspect important des droits prévus en vertu de la législation nationale. Elles peuvent contribuer à empêcher des erreurs (par exemple dans les cas d'erreurs sur l'identité de la personne) et faciliter les échanges (en permettant aux contribuables qui font l'objet de la notification de coopérer volontairement avec les autorités fiscales dans l'État requérant). Les procédures de notification ne doivent pas cependant être appliquées d'une manière qui, compte tenu des circonstances particulières

de la demande, entravent les efforts de l'État requérant tendant à prévenir l'évasion ou la fraude fiscale. En d'autres termes, elles ne doivent pas empêcher ou retarder indûment des échanges effectifs de renseignements. Par exemple, les procédures de notification devraient permettre des exceptions à la notification préalable, notamment dans les cas où la demande de renseignements a un caractère très urgent ou dans ceux où la notification est susceptible de compromettre les chances de succès de l'enquête menée par l'État requérant.

54. Un État contractant qui, en vertu de sa législation interne est tenu de notifier à la personne qui a fourni les renseignements et/ou au contribuable qu'un échange de renseignements est envisagé doit informer par écrit l'autre État partie à une convention qu'il est tenu par cette obligation et quelles en sont les conséquences en ce qui concerne ses obligations en matière d'assistance mutuelle. Ces renseignements doivent être fournis à l'autre État contractant lorsqu'une convention est conclue et par la suite chaque fois que les règles applicables sont modifiées. En fonction des faits et des circonstances propres à chaque cas, la non divulgation de ce fait peut priver l'État contractant du droit d'invoquer l'alinéa (a) du paragraphe 3 pour être dispensé des obligations que lui impose le paragraphe 1.

55. En général, l'État requis n'est pas tenu de prendre des mesures administratives contraires à la législation et à la pratique administrative de l'État requérant pour mettre des renseignements à la disposition de ce dernier. Le but de cette règle est d'empêcher un État requérant de se servir des pratiques administratives autorisées de l'État requis pour contourner des restrictions qui lui sont imposées par son propre gouvernement.

56. Il est inévitable que les dispositifs d'obtention et de fourniture de renseignements varient selon les pays. Les différences dans les pratiques et les procédures ne doivent pas servir de justification au rejet d'une demande à moins que ces différences n'aient pour effet de limiter d'une manière significative les possibilités dont dispose l'État requérant d'obtenir et de fournir les renseignements en question si cet État a lui-même reçu une demande légitime de l'État requis. Il est utile de noter que si un État contractant applique, en vertu du paragraphe 5, des mesures qui ne sont normalement pas prévues dans sa législation ou sa pratique nationale, notamment pour accéder à des



renseignements bancaires et les échanger, cet État est également fondé à demander des renseignements similaires à l'autre État contractant<sup>88</sup>.

57. La règle générale énoncée au paragraphe 55 ne s'applique pas lorsque le système législatif ou la pratique administrative d'un seul pays prévoit une procédure spécifique. Par exemple, un État contractant auquel il est demandé de fournir des renseignements ne peut invoquer l'absence d'un dispositif de décision anticipée ou d'accord préalable en matière de prix de transfert dans le pays qui demande ces renseignements pour refuser de communiquer des renseignements sur une telle décision qu'il a accordée et se soustraire ainsi à l'obligation que lui impose le paragraphe 1.

58. La plupart des pays reconnaissent dans leur législation interne que des renseignements ne peuvent être obtenus d'une personne dans la mesure où cette personne peut invoquer le droit de ne pas témoigner contre elle-même. Par conséquent, un État requis peut refuser de communiquer des renseignements lorsque l'État requérant aurait été

---

88 Le libellé correspondant du paragraphe 15 des commentaires sur l'article 26 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE contient la phrase supplémentaire suivante : « Cela serait pleinement conforme au principe de réciprocité qui sous-tend les alinéas *a*) et *b*) du paragraphe 3 ». Un membre du Comité a suggéré d'ajouter cette phrase aux commentaires du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. La phrase n'a pas été ajoutée, cependant, car elle peut être interprétée comme suggérant que le paragraphe 3 exige que chacun des États contractants reçoive des avantages réciproques en vertu de l'article 26. Une telle interprétation ne serait pas compatible avec la conception plus large de la réciprocité du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. La précision selon laquelle « si un État contractant applique, en vertu du paragraphe 5, des mesures qui ne sont normalement pas prévues dans sa législation ou sa pratique nationale, notamment pour accéder à des renseignements bancaires et les échanger, cet État est également fondé à demander des renseignements similaires à l'autre État contractant » est néanmoins aussi utile et pertinente dans le contexte du Modèle de convention fiscale des Nations Unies que dans le contexte du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, puisqu'en vertu de l'approche plus large de la réciprocité du Modèle de Convention fiscale des Nations Unies, l'État contractant concerné serait également habilité à demander des informations à l'autre État contractant.

empêché, par ses propres règles en matière d'auto-incrimination, d'obtenir les renseignements en question dans des circonstances similaires. Toutefois, en pratique, le droit de ne pas témoigner contre soi-même devrait n'avoir qu'une application limitée en ce qui concerne la plupart des demandes de renseignements. Ce droit est personnel et ne peut être invoqué par un individu qui ne risque pas lui-même de poursuites pénales. L'immense majorité des demandes de renseignements ont pour but d'obtenir ces renseignements de tiers, tels que banques et intermédiaires, ou de l'autre partie à un contrat et non de l'individu qui fait l'objet de l'enquête. En outre, le droit de ne pas témoigner contre soi-même ne s'applique généralement qu'aux personnes physiques.

59. L'alinéa (b) du paragraphe 3 permet à l'État requis de se soustraire à l'obligation imposée en vertu du paragraphe 1 lorsqu'il ne peut fournir des renseignements qui ne pourraient pas être obtenus dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celle de l'autre État contractant. Il a pour but d'empêcher l'État requérant d'imposer une charge déraisonnable à l'État requis.

60. Doivent être considérés comme pouvant être obtenus selon la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt, qui peut inclure des recherches spéciales ou un examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes. Par exemple, si l'État requis, conformément à ses politiques d'audit, obtient des renseignements sur le caractère approprié des prix de transferts payés par ses contribuables dans leurs transactions avec des entreprises associées, il est censé être capable d'obtenir des renseignements similaires sur ces contribuables et entreprises associées pour le compte de l'État requérant. Le paragraphe suppose, bien entendu, que les autorités fiscales disposent des pouvoirs et des ressources nécessaires pour faciliter l'échange effectif de renseignements. Supposons par exemple qu'un État contractant demande des renseignements dans le cadre d'une enquête dans les affaires fiscales d'un contribuable déterminé, et qu'il précise dans la demande que ces renseignements pourraient être détenus par l'un des quelques prestataires de services identifiés dans la demande et établis dans l'autre État contractant. Dans ce cas, on devrait s'attendre à ce que l'État requis soit à même d'obtenir et de communiquer ces renseignements, dans la mesure où ils sont détenus par l'un des prestataires de

services identifiés dans la demande. Lorsqu'il répond à une demande, l'État requis devrait être guidé par l'objectif primordial de l'article 26 qui est de permettre l'échange de renseignements « dans la mesure la plus large possible » et peut tenir compte de l'importance que revêtent pour l'État requérant les renseignements demandés par rapport à la charge administrative pour l'État requis.

61. Sauf dispositions contraires convenues entre les États contractants, on doit présupposer que les renseignements demandés par un État contractant pourraient être obtenus par cet État requérant dans une situation similaire à moins que cet État n'ait informé l'autre État du contraire.

62. Lorsqu'un pays développé et un pays en développement signent une convention, on s'attend à ce que le pays développé ait une capacité administrative plus grande que le pays en développement. Cette différence de capacité administrative ne doit pas être invoquée en application de l'alinéa (b) du paragraphe 3 pour se soustraire à l'obligation de fournir des renseignements en vertu du paragraphe 1. Ceci signifie que le paragraphe 3 n'exige pas que chaque État contractant obtienne des avantages réciproques de l'article 26. Lorsqu'ils adoptent librement une convention, les États contractants sont censés avoir conclu que la convention dans son ensemble leur procure des avantages réciproques. Ils ne doivent cependant pas présupposer que chaque article et chaque alinéa de chaque article leur procure un avantage réciproque. Au contraire, il arrive souvent qu'un État contractant fasse des concessions dans un article afin de retirer des avantages d'un autre.

63. Bien que les alinéas (a) et (b) du paragraphe 3 ne prévoient pas expressément la réciprocité des avantages, la position avancée dans les commentaires sur l'article 26 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est qu'une telle obligation de réciprocité découle du libellé de ces alinéas et notamment de la partie de l'alinéa (b) qui limite l'obligation d'un État contractant de communiquer des renseignements à ceux qui peuvent être obtenus dans le cadre de la pratique administrative normale de l'autre État contractant. En fait, dans les commentaires de l'OCDE, l'expression « qui ... pourraient être obtenus » est interprétée comme signifiant que l'autre État contractant a la capacité administrative effective d'obtenir ces renseignements. Une autre façon d'interpréter cette expression est que l'administration

fiscale a l'autorité requise pour obtenir ces renseignements, qu'elle ait ou non la capacité d'exercer cette autorité. Les pays pourront vouloir préciser dans leurs conventions que les États contractants sont dans l'obligation d'échanger des renseignements même si l'un des États contractants a une capacité nettement moindre d'obtenir des renseignements sur les contribuables. Pour ce faire, ils pourraient modifier le libellé de l'alinéa (b) du paragraphe 3 comme suit :

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

64. Les alinéas (a) et (b) du paragraphe 3 n'autorisent pas l'État requis à refuser une demande lorsque les paragraphes 4 ou 5 s'appliquent. Le paragraphe 5 s'appliquerait, par exemple, dans des cas où l'incapacité de l'État requis d'obtenir les renseignements était spécifiquement liée au fait que les renseignements demandés sont supposés détenus par une banque ou un autre établissement financier. Ainsi, l'application du paragraphe 5 comprend des cas où les pouvoirs dont disposent les autorités fiscales pour obtenir des renseignements détenus par des banques ou d'autres établissements financiers sont soumis à des exigences différentes de celles qui s'appliquent généralement par rapport aux pouvoirs pour obtenir des renseignements détenus par des personnes autres que des banques et d'autres établissements financiers. Tel pourrait, par exemple, être le cas lorsque les autorités fiscales sont seulement en mesure d'utiliser leurs pouvoirs d'obtenir des renseignements détenus par des banques et d'autres établissements financiers dans des cas où elles disposent d'informations précises sur le contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. Tel pourrait également être le cas où, par exemple, afin d'être en mesure d'utiliser ses pouvoirs pour obtenir des renseignements détenus par des banques et d'autres établissements financiers, il est exigé un degré plus élevé de probabilité que les renseignements requis soient bien détenus par la personne dont on pense qu'elle est en possession des renseignements que le degré de probabilité exigé pour l'utilisation des pouvoirs pour obtenir des renseignements détenus par des personnes autres que des banques et d'autres établissements financiers.

65. En général, un État requis peut invoquer l'alinéa (c) du paragraphe 3 pour justifier son refus de divulguer des renseignements

protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat ou un autre représentant légal agréé et son client dans la mesure où ces communications sont protégées de toute divulgation en vertu de sa législation interne.

66. La protection dont jouissent les communications confidentielles doit avoir un champ d'application étroit. Elle ne s'applique pas aux documents ou dossiers remis à un avocat ou un autre représentant légal agréé pour échapper à l'obligation de divulgation imposée par la loi, non plus qu'aux renseignements concernant l'identité d'une personne telle que l'administrateur ou le propriétaire effectif d'une entreprise. Bien que la portée de cette protection en vertu de la législation interne puisse différer selon les États, elle n'est pas suffisamment large aux termes de l'alinéa (c) du paragraphe 3 pour faire obstacle à un échange effectif de renseignements.

67. Nonobstant les dispositions de sa législation interne, l'État requis peut refuser de divulguer des communications confidentielles entre avocats ou représentants légaux agréés et leurs clients mais uniquement si ces représentants agissent en leur qualité d'avocats ou autres représentants légaux agréés, et non à un autre titre, tel qu'actionnaires mandataires, fiduciaires (*trustees*), constituants d'un trust, administrateurs de sociétés, experts comptables ou en vertu d'une procuration les autorisant à représenter une société dans ses opérations commerciales. Pour être plus précis, la communication doit avoir été produite de bonne foi soit dans le but de demander ou de fournir un avis juridique, soit en vue d'être utilisée dans une action en justice en cours ou envisagée.

68. Un État requis ne peut en aucune circonstance refuser de divulguer des communications entre des avocats ou autres représentants légaux agréés et leurs clients si ceux-ci ont eux-mêmes été impliqués avec leurs clients dans un projet de fraude ou d'évasion fiscale.

69. La question de savoir si des renseignements sont protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat ou autre représentant légal agréé et son client devra être jugée uniquement dans l'État contractant sur la base de la législation en vertu de laquelle la question est soulevée. Par conséquent, il n'est pas prévu que les tribunaux de l'État requis puissent se prononcer sur des réclamations fondées sur la législation de l'État requérant.

70. L'alinéa (c) du paragraphe 3 autorise aussi un État requis à refuser de communiquer des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial. Avant d'invoquer cette disposition, un État contractant devra apprécier avec soin si les intérêts du contribuable en justifient réellement l'application. Il ne faut pas donner un sens trop large au terme « secret » qui apparaît dans cet alinéa. Une interprétation trop large de cette clause serait dans bien des cas incompatible avec le but de l'article 26 du fait qu'elle empêcherait l'échange effectif de renseignements prévu par cet article.

71. Par secret commercial ou industriel, on entend généralement des renseignements qui sont d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice (par exemple, en occasionnant de graves difficultés financières). La règle du secret a pour but de prévenir l'échange de renseignements qui léserait de façon injuste un contribuable en révélant à ses concurrents existants ou éventuels des informations secrètes de valeur et qui ôterait donc une grande partie de leur valeur commerciale à ces informations. Les secrets qui ont eu par le passé une valeur commerciale notable peuvent être divulgués s'ils n'en ont plus au moment de la présentation de la demande de renseignements. Les renseignements ne sont pas secrets au sens où l'entend l'alinéa (c) du paragraphe 3 du fait que leur divulgation serait une source d'embarras pour le contribuable ou un tiers ou qu'elle pourrait être à l'origine d'une imposition supplémentaire ou d'un manque à gagner pour cause de mauvaise publicité pour le contribuable. Un État contractant peut décider de communiquer les renseignements lorsqu'il conclut qu'il n'y a pas de raisons suffisantes pour penser qu'un contribuable concerné risque de subir des conséquences négatives incompatibles avec l'objet de l'échange de renseignements.

72. Des renseignements secrets peuvent être communiqués à l'État requérant si l'État requis estime qu'il est très peu probable qu'ils soient révélés au grand public ou à des concurrents compte tenu des règles de confidentialité énoncées au paragraphe 2. Un document ne pouvant être divulgué dans son intégralité du fait qu'il contient des renseignements protégés par le secret peut être rendu public si les renseignements secrets en sont supprimés.

73. Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir un secret commercial, industriel ou autre. Par exemple, une demande de renseignements portant sur certains documents relatifs à des achats peut poser ce type de problèmes si la divulgation de ces informations révèle la formule exclusive d'un produit. La protection de ces renseignements peut aussi s'étendre aux informations qui sont en possession de tierces personnes. Par exemple, une banque peut être en possession d'une demande de brevet en cours qu'elle garde en sécurité ou d'un procédé ou d'une formule secrète décrits dans une demande de prêt ou dans un contrat que détient la banque. Dans ces conditions, les détails concernant le secret commercial, industriel ou autre doivent être supprimés des documents et les renseignements financiers restants doivent être échangés comme tels.

74. Le paragraphe 3 inclut également une restriction concernant les renseignements qui touchent aux intérêts vitaux de l'État lui-même. À cet effet, il est stipulé que les États contractants n'ont pas à fournir des renseignements lorsque leur divulgation serait contraire à l'ordre public. Cette restriction ne devrait être invoquée que dans des cas extrêmes. Par exemple, un tel cas peut survenir si une enquête fiscale dans l'État requis était motivée par des persécutions politiques, raciales ou religieuses. La restriction peut être également invoquée lorsque les renseignements constituent un secret d'État, par exemple des informations sensibles détenues par les services secrets et dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de l'État requis. Par conséquent, le problème de l'ordre public ne devrait se poser que rarement dans le contexte de demandes de renseignements entre parties à une convention.

75. Comme on l'a indiqué plus haut, le paragraphe 3 peut donner à un État requis le droit de refuser de communiquer des renseignements dans certaines circonstances sans que celui-ci soit toutefois tenu d'invoquer une des restrictions prévues par ce paragraphe. Si l'État requis refuse d'exercer le droit que lui reconnaît le paragraphe 3 et communique les renseignements demandés, l'échange de renseignements relève toujours du champ d'application de l'article 26 et demeure soumis aux règles de confidentialité énoncées au paragraphe 2. Qui

plus est, le contribuable ou le tiers visé ne peut accuser les autorités fiscales de l'État requis de ne pas avoir respecté la règle du secret imposée par la législation interne.

76. L'article 26 n'exige pas qu'il y ait activité constitutive d'infraction pénale dans l'un ou l'autre des États contractants pour qu'il y ait obligation d'échanger des renseignements. Certains traités exigent néanmoins cet élément d'activité constitutive d'infraction pénale. En pareil cas, il peut être utile de préciser que la qualification pénale dans l'État requérant suffit pour créer l'obligation d'échanger des renseignements. À titre de mesure de précaution, certains États qui ne limitent pas leurs échanges de renseignements aux affaires pénales peuvent vouloir préciser dans leur traité que la double qualification pénale n'est pas exigée. Pour éliminer la possibilité que le traité puisse être interprété comme exigeant la double qualification pénale, le paragraphe ci-dessous pourrait être ajouté en tant que paragraphe 6, l'actuel paragraphe 6 devenant alors le paragraphe 7 :

Le paragraphe 1 prévoit l'obligation d'échanger des renseignements qu'une personne soumise à une enquête soit ou non soupçonnée d'activité constitutive d'infraction pénale. En aucun cas les dispositions du présent article ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements pour la seule raison que la conduite visée par l'enquête ne constituerait pas une infraction pénale au regard de son droit interne si cette conduite s'était produite dans cet État.

#### ***Paragraphe 4***

77. Le paragraphe 4 a été ajouté au Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 2011. Il reproduit intégralement le paragraphe correspondant du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Pour cette raison, le Comité considère que les commentaires sur le paragraphe 4 de l'article 26 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont applicables au paragraphe 4 de l'article 26 du présent Modèle. Pour l'OCDE, l'ajout de ce paragraphe avait pour but de faciliter l'interprétation de l'article 26 et ne modifiait pas sensiblement les obligations qui étaient implicites dans la version précédente de l'article 26.



78. En vertu du paragraphe 4, les États contractants doivent utiliser les pouvoirs dont ils disposent en matière de collecte de renseignements même s'ils sont invoqués uniquement pour fournir des renseignements à l'autre État contractant, et ce, que les renseignements puissent ou non toujours être collectés ou utilisés pour l'application de la législation fiscale de l'État contractant requis. Ainsi, par exemple, aucune restriction affectant la capacité d'un État contractant requis à obtenir auprès d'une personne des renseignements aux fins de sa propre législation fiscale au moment de la demande (par exemple, en raison de l'expiration du délai de prescription prévu par la législation interne de l'État requis, ou l'achèvement préalable d'un contrôle) ne saurait restreindre sa capacité à utiliser les pouvoirs dont il dispose pour obtenir des renseignements à des fins d'échange de renseignements. L'expression « pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements » désigne les lois et procédures administratives ou judiciaires permettant à un État contractant d'obtenir et de fournir les renseignements requis. Le paragraphe 4 n'oblige pas un État contractant requis à fournir des renseignements dans des circonstances où ledit État a cherché à obtenir les renseignements requis, mais constate que les renseignements ne sont plus disponibles à la suite de l'expiration du délai interne de conservation des documents. Toutefois, lorsque les renseignements requis sont toujours disponibles en dépit de l'expiration dudit délai de conservation, l'État requis ne peut refuser d'échanger les renseignements disponibles. Les États contractants devraient s'assurer que des documents comptables fiables sont conservés durant cinq ans ou plus.

79. La deuxième phrase du paragraphe 4 précise que l'obligation visée au paragraphe 4 est soumise aux restrictions du paragraphe 3. Il est cependant également prévu que ces restrictions ne peuvent être interprétées comme fondement pour décliner de fournir des renseignements parce que les législations ou pratiques d'un pays comportent une condition d'intérêt fiscal national. Par conséquent, un État requis ne peut invoquer le paragraphe 3 et soutenir qu'en vertu de sa législation ou de ses pratiques nationales il ne transmet que des renseignements qui présentent un intérêt pour l'application de sa propre législation fiscale.

80. Pour beaucoup de pays, la combinaison du paragraphe 4 et de leur législation interne constitue une base suffisante pour l'utilisation

de leurs mesures de collecte de renseignements en vue d'obtenir les renseignements demandés même si ceux-ci ne présentent pas d'intérêt fiscal national. Toutefois, d'autres pays pourraient souhaiter préciser expressément dans la convention que les États contractants doivent s'assurer que leurs autorités compétentes disposent des pouvoirs nécessaires pour le faire. Les États contractants qui souhaitent clarifier ce point peuvent remplacer le paragraphe 4 par le texte suivant :

4. Afin d'effectuer les échanges de renseignements conformément au paragraphe 1, chaque État contractant prend les mesures nécessaires, notamment dans les domaines législatifs, réglementaires ou administratifs, pour s'assurer que son autorité compétente dispose de pouvoirs suffisants en vertu de sa législation interne pour obtenir les renseignements destinés à être échangés indépendamment de la question de savoir si cet État contractant peut avoir besoin de ces renseignements pour l'application de sa propre législation fiscale.

### *Paragraphe 5*

81. Le paragraphe 5 a été ajouté au Modèle de convention fiscale des Nations Unies en 2011. Il reproduit intégralement le paragraphe correspondant du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Pour cette raison, le Comité considère que les commentaires sur le paragraphe 5 de l'article 26 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont applicables au paragraphe 5 de l'article 26 du présent Modèle. Les observations formulées ci-après sur les restrictions à l'échange de renseignements qu'imposerait le secret bancaire et autres types de secret suivent étroitement les commentaires de l'OCDE. Pour l'OCDE, l'ajout du paragraphe 5 avait pour but de faciliter l'interprétation de l'article 26 et ne modifiait pas sensiblement les obligations qui étaient implicites dans la version précédente de l'article 26.

82. Le paragraphe 1 impose expressément à un État contractant l'obligation d'échanger toutes sortes de renseignements. Le paragraphe 5 a pour objet de faire en sorte que les restrictions prévues au paragraphe 3 ne puissent être invoquées pour empêcher les échanges de renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires, ainsi que des renseignements concernant la propriété.

83. Le paragraphe 5 stipule qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements à un État requérant pour la seule raison que ces renseignements sont détenus par une banque ou un autre établissement financier. Par conséquent, le paragraphe 5 l'emporte sur le paragraphe 3 dans la mesure où celui-ci autoriserait dans le cas contraire un État contractant requis à refuser de communiquer des renseignements pour des motifs tenant au secret bancaire en vertu de son droit interne. L'accès aux renseignements détenus par des banques ou autres établissements financiers peut se faire soit par des moyens directs soit par des moyens indirects faisant intervenir une procédure judiciaire ou administrative. La procédure d'accès indirect ne doit pas être trop lourde ni trop longue de manière à ne pas constituer un obstacle à l'accès aux renseignements bancaires.

84. Le paragraphe 5 stipule aussi qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement pour la seule raison que ceux-ci sont détenus par des personnes agissant en qualité d'agents ou de fiduciaires. Par exemple, si, en vertu de la législation d'un État contractant, tous les renseignements détenus par un fiduciaire sont considérés comme couverts par le « secret professionnel » du seul fait qu'ils sont détenus par un fiduciaire, cet État ne peut pas invoquer la loi en question pour justifier son refus de communiquer les renseignements demandés à l'autre État contractant. On considère généralement qu'une personne agit « en qualité de fiduciaire » lorsqu'elle effectue des transactions ou gère des fonds ou des biens non pas en son nom propre ou pour son propre compte mais pour le compte d'une autre personne avec laquelle elle a des relations qui impliquent et nécessitent de la confiance, d'une part, et de la bonne foi, d'autre part. Un *trustee* constitue un exemple commun d'une personne agissant en qualité de fiduciaire. Le terme « agent » est très large et inclut toutes les formes de prestation de services aux entreprises (services de constitution de sociétés, sociétés de gestion de portefeuille, agents agréés, avocats, etc.).

85. Le paragraphe 5 dispose qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements pour la seule raison qu'ils se rattachent aux droits de propriété d'une personne, y compris les sociétés de capitaux, sociétés de personnes, fondations et entités similaires. Les demandes de renseignements ne peuvent être déclinées au seul motif que la législation ou la pratique nationale considère certains renseignements relatifs à la propriété comme des secrets commerciaux ou autres.

86. Même si le paragraphe 5 restreint la possibilité, pour l'État requis, d'invoquer le paragraphe 3 pour refuser de communiquer des renseignements détenus par une banque, un autre établissement financier, une personne agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire ou pour refuser de communiquer des renseignements pour la seule raison qu'ils se rattachent aux droits de propriété d'une personne, ce paragraphe n'élimine pas complètement la protection accordée par le paragraphe 3. L'État requis est en droit de refuser de communiquer les renseignements demandés si ce refus est fondé sur des motifs solides indépendants du statut de banque, d'établissement financier, d'agent, de fiduciaire ou de mandataire de la personne ou du fait que les renseignements portent sur des droits de propriété.

87. Le paragraphe 5 n'empêche pas nécessairement l'État requis de refuser, en vertu de l'alinéa (b) du paragraphe 3, de communiquer des renseignements protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat ou un autre représentant légal agréé et son client même si le premier intervient en tant qu'agent de ce dernier. Pour pouvoir bénéficier de la protection offerte par l'alinéa (b) du paragraphe 3, l'État requis doit toutefois prouver que la communication entre l'avocat ou le représentant légal agréé et son client satisfait à toutes les conditions imposées par ce paragraphe et notamment que la communication est préservée de toute divulgation en vertu de sa législation interne, que son refus est indépendant du statut du représentant légal agissant en qualité d'agent, de fiduciaire ou de mandataire, que les documents en question n'ont pas été remis au représentant légal pour éviter leur divulgation et que leur non divulgation n'empêcherait pas un échange effectif de renseignements.

88. Les États contractants désireux de mentionner expressément la protection accordée aux communications confidentielles entre un client et un avocat ou autre représentant légal agréé pourront le faire en ajoutant ce qui suit à la fin du paragraphe 5 :

Aucune des dispositions de la phrase précédente n'empêche un État contractant de refuser d'obtenir ou de communiquer des informations qui trahiraient des communications confidentielles entre un client et un avocat ou représentant légal agréé dès lors que ces communications sont préservées de toute divulgation en application de l'alinéa (b) du paragraphe 3 et si

la protection revendiquée au titre de ce paragraphe est indépendante du statut du représentant légal en tant qu'agent, que fiduciaire ou que mandataire.

89. Les exemples suivants illustrent l'application du paragraphe 5 :
- (a) La société X détient la majorité des actions d'une filiale Y, et les deux sociétés sont constituées conformément à la législation de l'État A. L'État B effectue une vérification fiscale des opérations effectuées par la société Y sur son territoire. Au cours de cette vérification, la question se pose de savoir qui détient directement et indirectement la propriété du capital de la société Y et l'État B adresse à l'État A une demande de renseignements sur les droits de propriété détenus par les différentes personnes relevant de la chaîne de propriété de la société Y. Dans sa réponse, l'État A doit fournir à l'État B des informations relatives à la propriété de la société X comme de la société Y.
  - (b) Un particulier soumis à l'impôt dans l'État A détient un compte à la banque B dans l'État B. L'État A examine la déclaration d'impôt sur le revenu du particulier et adresse à l'État B une demande de renseignements portant sur l'information que détient la banque B concernant tous les revenus et actifs du compte bancaire afin de déterminer l'existence de dépôts constitués par des revenus non imposés. L'État B doit communiquer les renseignements bancaires demandés à l'État A.
  - (c) La banque A dans l'État A est soupçonnée d'avoir signé avec certains de ses déposants des lettres d'accord secrètes lui donnant l'ordre de verser les intérêts accrus sur leurs dépôts sur un compte d'une banque étrangère avec laquelle elle n'a aucun lien. L'État B demande à l'État A de lui communiquer des copies de ces lettres d'accord secrètes. La banque A affirme que ces lettres sont des documents officiels protégés de toute divulgation par le secret des communications entre avocat et client. L'État A doit fournir les documents demandés.

### ***Paragraphe 6***

90. La première phrase du paragraphe 6 est inspirée, à quelques modifications mineures près, de la dernière phrase du paragraphe 1 du Modèle de convention tel qu'il était rédigé avant 2011. Le paragraphe 6

autorise expressément les autorités compétentes à prendre les mesures nécessaires pour assurer un échange effectif de renseignements. Ce paragraphe ne figure pas dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui ne contient pas non plus de disposition équivalente. L'explication fournie par les commentaires de l'OCDE est que l'article 26 autorise implicitement ces mesures.

91. Pour assurer un échange effectif de renseignements conformément aux autres dispositions de l'article 26, le paragraphe 6 prévoit que les autorités compétentes des États contractants collaborent à la mise en place de systèmes d'échange, notamment de routine, de renseignements communiqués généralement sous forme électronique. Le paragraphe 6 autorise les autorités compétentes à le faire, mais il ne leur en donne pas l'obligation. Bien que le paragraphe 6 ne les oblige pas à prendre de telles dispositions avant l'échange de renseignements particuliers, cela est fortement conseillé pour parvenir à un échange effectif de renseignements.

92. Certains États voudront peut-être prévoir expressément dans leur convention que leurs autorités compétentes ont l'obligation non seulement d'échanger des renseignements sur demande mais aussi de prendre les mesures voulues pour assurer des échanges de renseignements automatiques et spontanés. Ils peuvent, pour ce faire, ajouter les deux phrases suivantes à la fin du paragraphe 6 :

En plus de répondre aux demandes particulières de renseignements, les autorités compétentes procèdent à des échanges de renseignements automatiques et spontanés. Elles arrêtent de temps à autre d'un commun accord les catégories de renseignements ou de documents qu'elles se communiquent automatiquement.

93. Certains membres du Comité se sont inquiétés du poids excessif que pourraient faire peser les demandes de renseignements d'un pays développé sur les services fiscaux d'un pays en développement, en raison de l'écart entre les moyens dont disposent leurs services fiscaux respectifs pour obtenir et fournir ces renseignements. Pour remédier à ce problème, on a donc suggéré que l'État requérant dont la demande occasionnerait des frais exceptionnels prenne ceux-ci à sa charge. Le seuil à partir duquel le coût de la communication d'un renseignement serait jugé exceptionnel pourrait ne pas correspondre à

un montant fixe mais être proportionnel au budget dont disposent les services fiscaux du pays requis. Ainsi, une demande d'un coût relativement mineur pourrait être considérée comme une charge exceptionnelle pour un service fiscal dont les ressources seraient très limitées, alors qu'une demande d'un coût élevé en termes absolus pourrait ne pas être considérée comme exceptionnelle pour un service généreusement doté.

94. Les pays préoccupés par la charge importante que pourraient avoir à supporter les pays en développement pourront juger bon de faire figurer la phrase suivante à la fin du paragraphe 6 :

Les coûts exceptionnels qu'entraînerait la communication de renseignements sont à la charge de la partie contractante qui les demande. Les autorités compétentes des parties contractantes se consultent au préalable si la communication des renseignements faisant l'objet d'une demande déterminée paraît devoir entraîner des coûts exceptionnels.

95. Les pays peuvent souhaiter améliorer la rapidité de l'échange de renseignements en vertu de l'article 26 et assurer la communication de ces renseignements en temps opportun en convenant de délais pour cette communication. Les pays peuvent le faire en ajoutant le libellé suivant à la fin du paragraphe 6 :

Les autorités compétentes des États contractants peuvent convenir de délais pour la communication de renseignements en vertu du présent article. À défaut d'un tel accord, les informations sont fournies dès que possible et, sauf lorsque le retard est attribuable à des obstacles légaux, dans les délais suivants :

- (a) Lorsque les autorités fiscales de l'État contractant requis sont déjà en possession des renseignements demandés, ces renseignements sont communiqués à l'autorité compétente de l'autre État contractant dans les deux mois suivant la réception de la demande de renseignements.
- (b) Lorsque les autorités fiscales de l'État contractant requis ne sont pas déjà en possession des renseignements demandés, ces renseignements sont communiqués à l'autorité compétente de l'autre État contractant dans les six mois suivant la réception de la demande de renseignements.

Pour autant que les autres conditions du présent article soient remplies, les renseignements sont considérés comme ayant été échangés conformément aux dispositions du présent article même si ces renseignements sont communiqués après ces délais.

96. Les dispositions des alinéas (a) et (b) du libellé facultatif proposé au paragraphe précédent établissent des délais qui s'appliquent par défaut lorsque les autorités compétentes n'ont pas conclu un accord prévoyant des délais plus longs ou plus courts. Les délais prévus à ces alinéas sont de deux mois à compter de la réception de la demande de renseignements si les renseignements demandés sont déjà en possession des autorités fiscales de l'État contractant requis et de six mois dans tous les autres cas. Nonobstant les délais applicables par défaut ou les délais convenus par ailleurs, les autorités compétentes peuvent conclure des accords différents au cas par cas, par exemple, lorsqu'elles conviennent toutes deux qu'un délai plus long est approprié. Cela peut se produire lorsque la demande est de nature complexe. Dans un tel cas, l'autorité compétente de l'État contractant requérant ne devrait pas refuser sans motif valable une demande de l'autorité compétente de l'État contractant requis pour un délai plus long.

97. Si l'État contractant requis n'est pas en mesure de fournir les informations demandées dans le délai imparti en raison d'obstacles légaux (par exemple, en raison d'un litige en cours concernant la contestation, par un contribuable, de la validité de la demande ou d'un litige en cours concernant une procédure de notification nationale du type décrit au paragraphe 53 ci-dessus), il ne serait pas considéré comme étant hors délai.

98. La dernière partie du libellé facultatif proposé au paragraphe 95 ci-dessus, selon laquelle « [p]our autant que les autres conditions du présent article soient remplies, les renseignements sont considérés comme ayant été échangés conformément aux dispositions du présent article même si ces renseignements sont communiqués après ces délais », précise qu'aucune objection à l'utilisation ou à la recevabilité des renseignements échangés en vertu de l'article 26 ne peut être fondée sur le fait que les renseignements ont été communiqués après les délais convenus par les autorités compétentes ou les délais applicables par défaut selon le paragraphe 6 tel que modifié.



### C. INVENTAIRE DES MÉCANISMES D'ÉCHANGE

99. Les paragraphes 6 à 25 des commentaires sur l'article 26 de la version 1999 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui sont reproduits ci-dessous avec quelques changements d'ordre rédactionnel, pourraient être inclus dans un manuel qui traiterait des mécanismes d'échange de renseignements.

#### **Communication d'office des renseignements**

6. Une méthode d'échange de renseignements pratiquée est celle de la communication d'office ou automatique entre deux États contractants<sup>89</sup>. On trouvera ci-après diverses considérations dont devraient tenir compte les autorités compétentes pour élaborer les modalités d'échange de renseignements d'office. Il convient d'ailleurs de garder à l'esprit que certains pays qui ne sont pas désireux de recevoir des renseignements communiqués d'office (ou qui ne sont pas en mesure de les recevoir d'office parce que les pays expéditeurs ne les recueillent pas systématiquement) souhaiteront peut-être obtenir des renseignements du même ordre en vertu d'une demande expresse. De ce fait, les types de renseignements visés à la présente section sont à considérer comme pouvant être inclus dans la section ci-après intitulée « Communication sur demande expresse ».

#### *Renseignements à communiquer*

7. *Sources régulières de revenus.* Les renseignements qu'il y aurait lieu de communiquer ou d'échanger d'office pourraient inclure les mouvements réguliers de revenus d'un pays à l'autre, constitués notamment par les dividendes, les intérêts, les rémunérations diverses (y compris les traitements et salaires, les honoraires et les commissions), les redevances, les loyers et autres éléments éventuels de revenu qui font l'objet d'importants courants de paiements entre les deux pays. Il faut cependant reconnaître qu'à l'heure actuelle quelques pays ne sont pas en mesure de communiquer d'office des renseignements de

---

89 L'expression « pays expéditeur » désigne le pays qui communique les renseignements et l'expression « pays destinataire » renvoie au pays qui reçoit des renseignements.

cet ordre parce que leurs procédures de perception ne leur permettent pas de les recueillir.

*Transactions impliquant une activité du contribuable.* Un échange d'office d'informations peut porter sur certaines transactions d'importance impliquant une activité du contribuable :

- (a) Transactions concernant directement la convention :
  - Demandes de remboursement de l'impôt du pays expéditeur soumises par des résidents du pays destinataire.
  - Demandes d'exonération ou de dégrèvement concernant l'impôt du pays expéditeur soumises par des résidents du pays destinataire.
- (b) Transactions concernant des aspects particuliers de la législation fiscale du pays expéditeur : revenus obtenus par des résidents du pays destinataire et exonérés d'impôts, en tout ou en partie, en vertu de dispositions spéciales de la législation fiscale du pays expéditeur.
- (c) Transactions liées à l'activité de résidents du pays destinataire dans le pays expéditeur :
  - Ouverture ou fermeture, par des résidents du pays destinataire, d'une succursale, d'un bureau, etc. dans le pays expéditeur.
  - Constitution ou dissolution, par des résidents du pays destinataire, d'une société dans le pays expéditeur.
  - Création ou dissolution, par des résidents du pays destinataire, d'un trust dans le pays expéditeur.
  - Ouverture ou clôture, par des résidents du pays destinataire, de comptes bancaires dans le pays expéditeur.
  - Des biens situés dans le pays expéditeur sont acquis par des résidents du pays destinataire par voie d'héritage, de legs ou de don.
  - Introduction, dans le pays expéditeur, de procédures liées à l'homologation de succession concernant des résidents du pays destinataire.
- (d) Renseignements de caractère général :
  - Législation fiscale, procédures administratives, etc., du pays expéditeur.

- Modifications des mouvements réguliers de revenus d'un pays à l'autre, en particulier celles qui ont des incidences sur l'application de la convention fiscale, y compris les interprétations de l'administration et les décisions des tribunaux se rapportant aux dispositions énoncées dans la convention et les pratiques administratives ou faits nouveaux ayant des répercussions sur l'application de la convention.
- Activités ayant des incidences sur l'application de la convention ou visant à en éluder les dispositions, notamment l'utilisation par des résidents du pays expéditeur ou du pays destinataire de nouveaux moyens ou procédés de fraude ou d'évasion fiscale.
- Activités ayant des répercussions sur le système fiscal du pays destinataire, y compris les nouveaux moyens ou procédés de fraude ou d'évasion fiscale utilisés par des résidents du pays expéditeur ou du pays destinataire et ayant des incidences importantes sur le système fiscal du pays destinataire.

*Aspects opérationnels généraux de la question*

8. Il conviendrait que les autorités compétentes prennent en considération un certain nombre d'éléments susceptibles de modifier le fonctionnement du système de l'échange d'office et d'influer notamment sur son efficacité. Dans cet ordre d'idées :

- (a) Les pays qui préfèrent recevoir des renseignements sur demande expresse plutôt que d'office ne doivent pas omettre de prendre en considération les catégories de renseignements visées à la section relative à la communication de renseignements d'office.
- (b) Un seuil minimal pourrait être fixé de façon à éliminer des renseignements d'importance mineure.
- (c) On pourrait étaler sur un cycle de plusieurs années les échanges d'office concernant les divers éléments de revenu. Par exemple, telle année, on ne communiquerait que les renseignements concernant les dividendes puis, l'année suivante, les renseignements concernant les intérêts, etc.

- (d) Il n'est pas nécessaire que les renseignements échangés d'office soient identiques sur tous les points. Il se pourrait que le pays A souhaite obtenir des renseignements portant sur certaines questions seulement ; quant au pays B, il souhaitera peut-être obtenir des renseignements sur des questions différentes. Il serait inutile pour l'un comme pour l'autre de recevoir des renseignements qu'il jugerait sans intérêt. Dans le même ordre d'idées, aucun des deux pays ne devrait refuser de communiquer des renseignements portant sur certaines questions pour la simple raison qu'il ne souhaite pas obtenir de renseignements sur ces mêmes questions.
- (e) Si les échanges de renseignements portant sur les éléments de revenu ne permettent pas toujours de déterminer le montant des revenus soustraits à l'impôt, on peut toutefois, par ce biais, obtenir des indications quant à la mesure dans laquelle les capitaux ou autres avoirs générateurs de revenus échappent à l'impôt.
- (f) On devrait régler la question de savoir si les renseignements concernant les éléments de revenu doivent porter uniquement sur le bénéficiaire ou également sur le payeur.
- (g) Il faudrait prévoir si les renseignements communiqués doivent porter uniquement sur les résidents du pays destinataire ou viser également les personnes qui y sont domiciliées ou les ressortissants du pays en question, ou être limités à certaines de ces catégories.
- (h) Il faudrait déterminer le degré de détail des renseignements à communiquer : par exemple, nom du contribuable ou du bénéficiaire, profession, adresse, etc.
- (i) La forme et la langue dans lesquelles les renseignements doivent être fournis constituent d'autres facteurs à envisager.

*Facteurs devant être pris en considération par le pays expéditeur*

9. Le pays expéditeur voudra sans doute prendre en considération les facteurs qui influent sur son aptitude à communiquer

d'office les renseignements voulus. Cet examen devrait normalement conduire à une sélection plus rigoureuse des renseignements qui seront communiqués d'office plutôt qu'à une décision de ne pas communiquer des renseignements ayant une utilité pratique.

10. Parmi les facteurs dont il conviendra de tenir compte, on peut citer la capacité de l'administration du pays expéditeur à recueillir les renseignements en question. Cette capacité dépend de la plus ou moins grande efficacité des procédures administratives du pays considéré, du fait qu'il utilise ou non la technique de la retenue à la source et les renseignements que les payeurs et d'autres personnes ont fournis dans leurs déclarations, ainsi que les coûts totaux d'obtention des renseignements considérés.

*Facteurs devant être pris en considération par le pays destinataire*

11. Le pays destinataire voudra sans doute prendre en considération les facteurs qui influent sur sa capacité à tirer parti des renseignements qui pourraient lui être communiqués par le mécanisme de l'échange d'office, par exemple les moyens administratifs dont il dispose pour utiliser dans la pratique courante les renseignements obtenus et pour établir les rapprochements voulus entre les renseignements et ses propres contribuables soit dans tous les cas, soit dans une mesure suffisante pour justifier que ces renseignements lui soient communiqués d'office.

**Communication sur demande expresse**

12. Une méthode d'échange de renseignements couramment pratiquée consiste, pour l'un des États contractants, à adresser à un autre État contractant une demande expresse de renseignements. Les renseignements demandés peuvent se rapporter à un contribuable déterminé ou à certains aspects de sa situation ou à tel ou tel type de transactions ou d'activités ou à des questions d'ordre plus général. On trouvera ci-après diverses considérations dont pourraient tenir compte les autorités compétentes pour mettre au point les modalités d'échange de renseignements sur demande expresse.

*Renseignements à communiquer*

13. *Contribuables particuliers.* Les renseignements que l'on peut désirer obtenir d'un pays expéditeur en ce qui concerne un contribuable du pays récipiendaire sont essentiellement ouverts et dépendent des facteurs relatifs à la situation fiscale du contribuable dans le pays récipiendaire et de la relation du contribuable et de ses activités avec le pays expéditeur. Une énumération du type de renseignements qui peuvent être échangés suite à une demande expresse ne paraît pas utile ou nécessaire. L'accord visant à fournir des renseignements suite à une demande expresse peut donc être ouvert quant à la portée et au type d'information sous réserve des contraintes globales examinées ci-dessous.

14. La demande de renseignements spécifiques peut se faire dans diverses circonstances. Par exemple :

- (a) Des renseignements nécessaires pour établir le montant de l'impôt à payer par un contribuable dans le pays destinataire lorsque, par exemple, l'impôt est calculé sur le revenu ou les avoirs mondiaux ; la propriété des actions, dans le pays expéditeur, des titres d'une société constituée dans le pays destinataire ; le montant ou la nature des dépenses engagées sur le territoire du pays expéditeur, ou encore le domicile fiscal d'une personne physique ou société.
- (b) Des renseignements nécessaires pour vérifier l'exactitude de la déclaration de revenus adressée par le contribuable au fisc du pays destinataire ou pour déterminer la validité des arguments ou des éléments de preuve avancés par le contribuable en confirmation de sa déclaration, au cas où cette déclaration est considérée comme suspecte ou a donné lieu à une enquête.
- (c) Des renseignements nécessaires pour déterminer le montant véritable de l'impôt dont est redevable un contribuable dans le pays destinataire lorsqu'il semble qu'il a souscrit une déclaration erronée.

*Catégories déterminées de transactions ou d'activités.* Les renseignements susceptibles d'être communiqués sur demande

expresse peuvent porter non seulement sur des catégories déterminées de contribuables, mais également sur des catégories déterminées de transactions ou d'activités. Il peut s'agir, par exemple :

- (a) De renseignements sur le niveau des prix, des coûts, des commissions, etc., dans le pays expéditeur, dont l'administration fiscale du pays destinataire a besoin pour déterminer l'impôt à payer dans une situation déterminée ou pour mettre au point des méthodes d'enquête dans les cas où elle soupçonne certains contribuables d'avoir sous-facturé des produits exportés ou d'avoir surfacturé des produits importés, ou soupçonne que des commissions ont été payées sur des transactions internationales, etc.
- (b) De renseignements concernant les méthodes selon lesquelles certaines catégories de transactions ou d'activités sont habituellement conduites sur le territoire du pays expéditeur.
- (c) De renseignements indiquant si une activité déterminée est pratiquée dans le pays expéditeur, dans les cas où une telle activité est susceptible d'avoir des répercussions sur la situation des contribuables ou sur le montant d'impôt à payer dans le pays destinataire.

15. *Relations économiques entre les États contractants.* La demande expresse de renseignements peut porter sur certaines relations économiques existant entre les pays qui sont susceptibles de servir de points de repère pour mesurer l'efficacité des activités de l'administration fiscale du pays demandeur, par exemple :

- (a) Volume des exportations du pays expéditeur vers le pays destinataire.
- (b) Volume des importations du pays expéditeur en provenance du pays destinataire.
- (c) Noms des établissements bancaires qui traitent, dans le pays expéditeur, avec des filiales, succursales, etc., de résidents du pays destinataire.

Il convient de noter que les renseignements de cet ordre, comme le volume des exportations du pays expéditeur vers le pays destinataire, ne seront sans doute pas considérés comme secrets par les autorités fiscales du pays expéditeur et qu'ils pourront donc, en règle générale, être divulgués librement dans le pays destinataire conformément aux dispositions de l'article 26.

*Règles applicables à la communication de renseignements sur demande expresse*

16. Les autorités compétentes devraient mettre au point des règles applicables aux demandes de renseignements soumises par le pays destinataire et aux conditions dans lesquelles le pays expéditeur devrait répondre à ces demandes. Ces règles devraient avoir pour objet de faciliter l'élaboration de procédures systématiques d'échange constituant un ensemble efficace et cohérent. De telles règles pourraient être d'application générale, en ce sens qu'il s'agirait d'élaborer des critères ou des principes directeurs régissant les procédures de communication de renseignements sur demande expresse, mais elles devraient également être conçues de façon à permettre aux autorités compétentes de se concerter lorsque se produiraient des situations particulières qui, de l'avis d'un des pays, nécessiteraient l'application de mesures spéciales. Les règles devraient porter sur les questions suivantes :

- (a) Le niveau de précision qu'il y aurait lieu de spécifier dans les demandes, la forme sous laquelle ces demandes devraient être établies et la langue dans laquelle la demande et la réponse devraient être rédigées.
- (b) La mesure dans laquelle le pays qui sollicite les renseignements devrait avoir utilisé ou épuisé ses propres moyens administratifs d'enquête avant de soumettre une demande expresse ; on peut s'attendre à ce que le pays destinataire doive essayer de bonne foi de recueillir les renseignements par ses propres moyens avant de recourir à la procédure de demande expresse.
- (c) Les conditions susceptibles d'influer sur la nature et la portée des renseignements que le pays expéditeur communiquera. Il conviendrait notamment d'envisager la



question de la communication par le pays expéditeur de preuves documentaires lorsque le pays destinataire en a besoin à des fins judiciaires ou autres, y compris la question de l'authentification des documents.

**Communication facultative de renseignements sur l'initiative du pays expéditeur (échange spontané)**

17. Les autorités compétentes devraient décider si, indépendamment des systèmes d'échange de renseignements d'office ou sur demande expresse en vertu desquels un pays communique automatiquement certains renseignements ou fait systématiquement droit aux demandes adressées par son partenaire, elles jugent souhaitable d'instaurer un mécanisme de communication de renseignements à l'initiative et à la discrétion du pays expéditeur. Le cas pourrait se produire lorsque, au cours de ses propres activités, l'administration fiscale d'un pays aurait recueilli des renseignements dont elle estime qu'ils pourraient intéresser le pays destinataire. Ces renseignements pourraient porter sur certains aspects de la situation d'un contribuable donné, dans la mesure où cette situation aurait des répercussions sur le montant de l'impôt que ce contribuable ou d'autres contribuables devraient acquitter dans le pays destinataire. Ou bien encore, les renseignements pourraient porter sur un ensemble de transactions ou d'activités de divers contribuables ou de diverses catégories de contribuables dans l'un ou l'autre pays, ensemble qui serait susceptible de modifier le calcul de l'impôt dans le pays destinataire ou d'intéresser l'administration fiscale du pays en question du point de vue soit de sa législation interne, soit des dispositions prévues dans la convention fiscale.

18. Les autorités compétentes devront déterminer si, conformément aux critères applicables à l'échange de renseignements qui auront été élaborés conformément à la convention fiscale, le pays expéditeur est tenu d'instaurer un ensemble de règles ayant pour objet de définir les circonstances dans lesquelles ces renseignements devraient être communiqués, si ce type d'échange doit plutôt être simplement considéré tout en restant à l'entière appréciation du pays expéditeur ou encore si ce type d'échange n'a même pas à être envisagé par le pays expéditeur. Même si

les autorités compétentes décident que le pays expéditeur est tenu d'instaurer un mécanisme de ce type, c'est selon toute vraisemblance au pays expéditeur qu'il appartiendra de décider de façon discrétionnaire à quel moment les conditions dans lesquelles doit jouer le mécanisme ont été effectivement remplies.

### **Utilisation des renseignements obtenus**

19. Les autorités compétentes devront définir les conditions dans lesquelles le pays destinataire pourra utiliser les renseignements obtenus. Les décisions arrêtées en la matière dépendront fondamentalement des dispositions de l'article 26. L'utilisation des renseignements est essentiellement régie par les dispositions législatives internes applicables à la divulgation des renseignements fiscaux ou par d'autres règles de confidentialité applicable aux renseignements de cette nature. Il pourra donc se faire que la portée des renseignements pouvant être divulgués ou les restrictions imposées à la divulgation de certains renseignements varient d'un pays à l'autre. Toutefois, on ne doit pas conclure pour autant que cet état de choses soit inapproprié ou constitue un obstacle aux échanges de renseignements qui seraient par ailleurs autorisés si les pays intéressés sont d'accord que cet état de choses est conforme au libellé de l'article 26 tel que rédigé dans leur convention.

### *Destinataires des renseignements obtenus par voie d'échange*

20. Les autorités compétentes devront indiquer soit explicitement, soit par référence aux règles applicables en la matière dans le pays destinataire, quelles sont les personnes qui sont habilités à prendre connaissance des renseignements dans le pays destinataire. En vertu de l'article 26, les renseignements pourraient être divulgués, par exemple :

- (a) Aux agents du fisc chargés du recouvrement des impôts faisant l'objet de la convention.
- (b) Aux agents de l'État chargés de faire appliquer la réglementation relative à ces impôts ou d'en poursuivre l'exécution devant les tribunaux.
- (c) Aux tribunaux administratifs dont la compétence s'étend auxdits impôts.

- (d) Aux tribunaux judiciaires dont la compétence s'étend auxdits impôts.
- (e) Au cours de débats judiciaires ouverts au public ou dans le contexte de jugements où ces renseignements seront accessibles au public si on l'estime approprié.
- (f) À l'autorité compétente d'un autre pays (voir plus loin, « Consultations entre plusieurs autorités compétentes »).

*Forme sous laquelle seront communiqués les renseignements*

21. Suivant que la divulgation sera plus ou moins large, il faudra peut-être modifier la forme sous laquelle les renseignements seront communiqués au pays destinataire pour qu'ils lui soient utiles. Ainsi, si les renseignements peuvent être utilisés par les tribunaux judiciaires, et s'ils doivent à cette fin se présenter sous une forme déterminée, les autorités compétentes devront s'efforcer de mettre au point un mécanisme de communication qui réponde à cette exigence (voir aussi les observations sur les preuves documentaires dans la section précédente portant sur l'échange de renseignements sur demande expresse).

**Consultations entre plusieurs autorités compétentes**

22. Certains pays peuvent souhaiter examiner la possibilité pour les autorités compétentes de mettre au point un mécanisme permettant une consultation plus large qu'entre les deux seules autorités compétentes visées par une convention fiscale déterminée. Par exemple, si les pays A, B et C sont liés par un réseau de conventions fiscales, les autorités compétentes de ces mêmes pays voudront peut-être tenir des consultations communes. Une telle réunion conjointe pourrait être souhaitable que les trois pays en question soient ou non liés les uns aux autres par leur réseau de conventions fiscales. Par exemple, une réunion conjointe pourrait être souhaitable soit lorsque des conventions ont été conclues entre A et B, A et C et B et C, soit lorsque des conventions ont été conclues entre A et B et B et C, mais non pas entre A et C. Les pays souhaitant que leurs autorités compétentes procèdent à ces consultations doivent prévoir la base juridique voulue en ajoutant dans leur convention l'autorisation nécessaire. Certains pays estimeront peut-être que

l'article 26 permet ce genre de consultation lorsque les trois pays sont directement liés par des conventions bilatérales. Toutefois, il en va différemment lorsqu'un maillon manque à la chaîne, comme c'est le cas dans le second exemple mentionné ci-dessus. En pareil cas, il serait nécessaire d'ajouter une disposition autorisant l'autorité compétente du pays B à communiquer les renseignements qu'elle a reçus du pays A à l'autorité compétente du pays C. Cette disposition pourrait être assortie d'une clause de sauvegarde stipulant que l'autorité compétente du pays A doit consentir à ce que l'autorité du pays B prenne pareille initiative. Il y a lieu de supposer qu'elle ne le fera que si elle est satisfaite des dispositions concernant la confidentialité des renseignements échangés figurant dans la convention entre B et C.

### **Facteurs généraux**

23. Il existe divers facteurs généraux qui influent sur les modalités d'échange de renseignements et dont les autorités compétentes devront tenir compte soit lorsqu'elles décideront de la façon dont elles entendent elles-mêmes procéder effectivement à l'échange de renseignements, soit lorsqu'elles étudieront l'incidence de ces facteurs sur l'ensemble du processus d'échange lui-même. Certains de ces facteurs généraux sont décrits ci-dessous.

#### *Facteurs influant sur les modalités d'application du système d'échange de renseignements*

Ces facteurs sont notamment les suivants :

- (a) Les autorités compétentes devront déterminer les moyens de communication à utiliser pour les divers types d'échanges de renseignements. Un tel moyen de communication serait d'autoriser un fonctionnaire d'un pays à se rendre en personne dans l'autre pays pour y recueillir les renseignements auprès de l'autorité compétente et en discuter sur place, de façon à accélérer le processus d'échange de renseignements.
- (b) Certains pays pourraient juger utile et approprié que l'un d'eux détache des représentants de sa propre administration fiscale dans l'autre État contractant. Il est à

présumer qu'un tel arrangement devrait faire l'objet d'une autorisation, d'un traité ou d'une entente autre que les dispositions de l'article sur l'échange de renseignements inclus dans la convention fiscale en question (encore que, si le droit interne des deux pays le permet, cet article puisse couvrir le point). Cet accord définirait les conditions régissant la présence desdits représentants ainsi que leurs attributions. À cet égard, il convient de noter qu'il ne serait sans doute pas nécessaire que ce mécanisme opère dans les deux sens, c'est-à-dire que le pays A devrait pouvoir envoyer des représentants dans le pays B sans que la réciproque soit vraie, si cet arrangement était jugé utile par le pays A mais non par le pays B. S'il y a effectivement envoi de représentants, les autorités compétentes voudront sans doute coordonner leurs activités avec ces représentants lorsqu'une telle coordination pourrait accroître l'efficacité des échanges de renseignements et serait jugée appropriée.

- (c) Certains pays pourraient juger souhaitable qu'un agent du fisc d'un État collabore directement avec ses homologues de l'autre État en vue d'enquêter en commun ou « en équipe » sur une activité ou un contribuable donnés. Dans la plupart des pays, un tel arrangement devrait faire l'objet d'une autorisation, d'un traité ou d'une entente autre que les dispositions de l'article sur l'échange de renseignements inclus dans la convention fiscale en question encore que, si le droit interne des deux pays le permet, cet article puisse être interpréter comme autorisant les autorités compétentes à entériner ce type d'arrangement. De toute façon, il conviendrait de rendre applicables à ce genre d'enquête les garanties et les procédures mises au point dans le cadre de l'article sur l'échange de renseignements de la convention en question.
- (d) Le système d'échange de renseignements devrait être conçu de telle façon qu'il contribue à l'application effective des dispositions de fond du traité. C'est ainsi que les dispositions des conventions relatives à la détermination

des prix entre entreprises associées et à l'imputation des revenus et des dépenses nécessitent la communication de renseignements spécifiques si l'on veut que ces dispositions soient effectivement appliquées. Le système d'échange de renseignements devrait permettre de répondre à ces besoins.

- (e) Les dispositions de fond du traité devraient tenir compte du système d'échange de renseignements et des informations qu'il permet d'obtenir. Par exemple, si les informations nécessaires pour permettre la déduction des dépenses encourues dans un autre pays peuvent être disponibles par le mécanisme d'échange de renseignements, la convention devrait refléter le caractère approprié d'une telle déduction.
- (f) Les autorités compétentes devraient déterminer dans quelle mesure les dépenses relatives à l'échange de renseignements devraient être prises en charge conjointement par les États contractants ou donner lieu à remboursement.

*Facteurs influant sur la structure du mécanisme d'échange de renseignements*

24. Ces facteurs sont notamment les suivants :

- (a) Il convient de reconnaître que les dispositions concernant l'échange de renseignements arrêtées par le pays A et le pays B n'ont pas besoin de correspondre à celles qui auront pu être mises au point entre le pays A et le pays C ou le pays B et le pays C. Ces dispositions doivent surtout permettre de répondre aux besoins des deux pays directement intéressés et il n'y a pas lieu, dans le seul souci d'en assurer l'uniformité formelle, de chercher à les harmoniser à tous égards dans tous les cas. Cependant, il convient de noter qu'une coopération internationale entre les autorités fiscales d'un certain nombre de pays est souvent nécessaire pour prévenir la fraude et l'évasion fiscales sur le plan international ; de ce fait, certains pays pourront juger opportun d'élaborer des procédures et des dispositions conventionnelles suffisamment souples pour leur permettre d'élargir leur coopération,

de manière à étendre le champ des consultations et les échanges de renseignements à plusieurs pays.

- (b) Les autorités compétentes devront évaluer l'effet des restrictions que la législation nationale peut imposer à la possibilité d'obtenir des renseignements dans un pays sur celle de les obtenir dans un autre où une telle restriction légale n'existe pas. Supposons par exemple que le pays A demande des renseignements au pays B et que les autorités fiscales de ce dernier puissent s'adresser aux institutions financières de leur pays pour les obtenir, tandis que les autorités fiscales du pays A ne peuvent généralement pas se procurer de renseignements à des fins fiscales auprès de leurs propres institutions financières. Comment la question doit-elle être envisagée dans le pays B ? Il convient de noter que l'article 26 permet en ce cas au pays B d'obtenir les renseignements de ses institutions financières et de les transmettre au pays A. Ainsi, la législation interne du pays B concernant le secret fiscal ne l'empêche pas d'obtenir et de transmettre les renseignements demandés s'il juge qu'il y a lieu de le faire. La question de la suite à donner à une telle demande relève par conséquent du jugement du pays B mais pourra peut-être faire l'objet de négociations entre les autorités compétentes. Il est à noter que, dans la pratique, un grand nombre de pays donnent suite à une telle demande en pareille situation, et qu'une telle démarche est en fait utile pour assurer un échange effectif de renseignements et ainsi éviter l'évasion fiscale. Il faut cependant noter aussi que le pays A, dans la mesure où il désire obtenir de tels renseignements d'autres pays, doit reconnaître qu'il a le devoir de chercher à modifier sa propre législation interne pour renforcer l'autorité de sa propre administration fiscale dans le pays et pour permettre à cette dernière de donner suite aux demandes d'autres pays. En outre, il convient de noter qu'un pays qui a conclu une convention fiscale qui inclut le paragraphe 5 de l'article 26 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies est tenu de fournir des informations à son partenaire conventionnel nonobstant ses lois nationales sur le secret bancaire.

- (c) Outre le cas de déséquilibre juridique mentionné ci-dessus, les autorités compétentes devront évaluer les effets d'un éventuel déséquilibre découlant d'autres différences existant dans l'administration fiscale. Ainsi, si le pays A ne peut pas répondre à une demande de renseignements de façon aussi complète que le pays B en raison de problèmes pratiques qui se posent dans son administration fiscale, le niveau d'échange de renseignements entre les deux pays devrait-il être défini en fonction de la situation du pays A ? Ou, au contraire, de façon générale ou dans des domaines déterminés, le pays B devrait-il être disposé à répondre aux demandes de renseignements présentées par le pays A, même dans les cas où ce dernier ne pourrait pas répondre aux demandes analogues que lui adresserait le pays B ? Cette question se rapproche de celle qui est examinée au paragraphe précédent et il convient d'y répondre de la même façon.
- (d) Il convient de noter que l'article 26 autorise un pays expéditeur à utiliser ses procédures administratives dans le seul but de fournir des renseignements au pays destinataire même lorsque la personne au sujet de laquelle des renseignements sont demandés n'est pas partie à un différend fiscal dans le pays expéditeur. De plus, ce pays doit, aux fins de l'échange de renseignements, utiliser son autorité administrative de la même façon que s'il s'agissait d'appliquer sa propre législation fiscale.
- (e) Si, de l'avis de l'un des États contractants, le système fiscal en vigueur dans l'autre État ou l'administration fiscale de l'autre État tendent, de façon générale ou dans des situations déterminées, à la discrimination ou à la confiscation, les autorités compétentes devront tenir compte des effets de cette opinion sur le processus d'échange de renseignements. Les éclaircissements qui seront éventuellement donnés en la matière pourraient aboutir à l'inclusion, dans la convention fiscale ou dans la législation interne, de dispositions permettant d'éliminer les réticences éprouvées par le premier pays et favoriser ainsi l'échange de renseignements. On peut



citer à titre d'exemple le traitement fiscal des résidents non permanents.

- (f) Les autorités compétentes devront également évaluer les effets que le processus d'échange de renseignements peut avoir sur la situation des contribuables des États contractants face à la concurrence. Par exemple, si le pays A a conclu avec le pays B une convention fiscale instituant un système d'échange de renseignements, le pays A devra évaluer les effets entraînés sur le fonctionnement de ce système du fait que le pays C n'a pas conclu de convention fiscale avec le pays B, de sorte que les sociétés du pays C qui exercent des activités dans le pays B peuvent se trouver, au regard de l'impôt du pays B, dans une situation différente de celle des sociétés du pays A. De la même manière, même s'il existe entre les pays C et B une convention fiscale contenant une disposition relative à l'échange de renseignements, le fait que l'administration fiscale du pays A dispose de pouvoirs plus étendus pour obtenir les renseignements voulus (qui seront échangés avec le pays B) ou est plus efficace ou peut, pour d'autres raisons, obtenir davantage de renseignements que l'administration fiscale du pays C risque de conduire à des disparités analogues au regard de l'impôt. Dans ces conditions, il semble manifeste que, si l'on veut assurer l'application effective des dispositions relatives à l'échange de renseignements, il importe que toutes les administrations fiscales s'efforcent, dans le cadre de la législation interne de chaque pays, de se doter des moyens voulus pour obtenir les renseignements nécessaires et acquièrent, dans l'utilisation de ces renseignements, le haut niveau de compétence que l'on attend d'une administration fiscale efficace et équitable.

#### *Consultations et examen périodique*

25. Étant donné que des divergences d'interprétation et d'application, des difficultés spécifiques et des problèmes et des situations inopinés ne manqueront pas d'apparaître, il est indispensable de prévoir des procédures de consultation efficaces et

rapides entre les autorités compétentes. De telles consultations doivent avoir pour objet non seulement de dénouer des situations ou de résoudre des problèmes spécifiques, mais également de procéder à l'examen périodique des activités auxquelles aura donné lieu l'échange de renseignements. Cet examen périodique doit permettre de s'assurer que le système d'échange de renseignements fonctionne avec la rapidité et l'efficacité voulues, qu'il répond aux conditions de base régissant l'application de la convention, et qu'il favorise le respect des dispositions énoncées dans la convention ainsi que des dispositions législatives internes de chacun des deux pays.

*Article 27*

## ASSISTANCE EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT DES IMPÔTS

L'article 27 reprend l'article 27 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 27 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable à l'article 27 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

1. Cet article énonce les règles suivant lesquelles des États contractants<sup>1</sup> peuvent convenir de se prêter mutuellement assistance en matière de recouvrement de l'impôt. Dans certains États, la législation ou la politique nationale peut ne pas autoriser ce type d'assistance ou y imposer des limites. Par ailleurs, dans certains cas, des considérations administratives peuvent ne pas justifier une assistance à un autre État en matière de recouvrement de l'impôt ou, de même, la limiter. Au cours des négociations, chaque État contractant doit par conséquent décider si et dans quelle mesure il convient de fournir une assistance à l'autre État, en fonction de divers facteurs tels que :
  - la position de la législation nationale à l'égard de la fourniture d'une assistance en matière de recouvrement d'impôts d'autres États ;
  - la question de savoir si, et dans quelle mesure, les systèmes fiscaux, les administrations fiscales et les normes juridiques des deux États sont analogues, en particulier pour ce qui concerne la protection des droits fondamentaux des contribuables (par exemple, la notification, dans les délais et dans les formes prescrits, des créances imputées au contribuable, la confidentialité des informations concernant le contribuable, le droit d'appel, le droit d'obtenir une audience et de présenter des arguments et des éléments de preuve, le droit d'être assisté d'un avocat choisi par le contribuable, le droit à un procès équitable, etc.) ;
  - la question de savoir si l'assistance en matière de recouvrement comporte des avantages équivalents et réciproques pour les deux États ;

- la question de savoir si l'administration fiscale de chaque État est en mesure de fournir efficacement cette assistance ;
- *[la question de savoir si le coût de l'assistance n'est pas trop élevé pour l'État requis au regard des montants en jeu ;]*
- la question de savoir si les flux d'échanges et d'investissements entre les deux États sont suffisants pour justifier ce type d'assistance ;
- la question de savoir si, pour des raisons d'ordre constitutionnel ou autre, les impôts auxquels cet article s'applique doivent être limités.

Cet article ne sera inséré dans la Convention que si chaque État conclut que, compte tenu de ces facteurs, il peut accepter de fournir une assistance pour le recouvrement des impôts prélevés par l'autre État.

---

1 Dans l'ensemble de ces Commentaires sur l'article 27, l'État qui formule une demande d'assistance est désigné sous le nom d'« État requérant » tandis que celui auquel l'assistance est demandée est désigné sous le nom d'« État requis ».

2. L'article prévoit une assistance générale en matière de recouvrement de l'impôt. Certains États peuvent préférer prévoir un type d'assistance plus limitée en matière de recouvrement de l'impôt. Il peut s'agir de la seule forme d'assistance en matière de recouvrement qu'ils sont généralement en mesure d'apporter ou qu'ils pourraient convenir d'apporter en vertu d'une convention particulière. Par exemple, un État peut souhaiter limiter l'assistance aux cas où le bénéfice de la Convention (par exemple une réduction d'impôts dans l'État où des revenus sont perçus notamment sous forme d'intérêts) a été demandé par des personnes qui n'y avaient pas droit. Les pays qui souhaitent apporter cette assistance limitée en matière de recouvrement sont libres d'adopter bilatéralement un autre article rédigé de la manière suivante :

### **Article 27**

#### **Assistance en matière de recouvrement des impôts**

1. Les États se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement des impôts dans la mesure où cette assistance est nécessaire pour s'assurer que les exonérations d'impôt ou des réductions de taux prévues par cette Convention ne sont pas accordées aux personnes qui n'y ont pas droit. Les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article.

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

- a) d'appliquer des mesures administratives dérogeant à sa législation ou à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant ;
- b) de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public.

### ***Paragraphe 1***

3. Ce paragraphe énonce le principe selon lequel un État contractant est tenu d'assister l'autre État dans le recouvrement des impôts qui lui sont dus, sous réserve que les conditions prévues dans l'article soient remplies. Les paragraphes 3 et 4 prévoient les deux formes que cette assistance prendra.

4. Le paragraphe prévoit aussi que l'assistance en vertu de cet article n'est pas limitée par les articles 1 et 2. Par conséquent, l'assistance doit être fournie en ce qui concerne une créance fiscale due à un État contractant par toute personne, qu'elle soit ou non résidente d'un État contractant. Toutefois, certains États contractants peuvent souhaiter limiter l'assistance aux impôts dus par des résidents de l'un des États contractants. Ces États sont libres de limiter le champ d'application de l'article en supprimant dans ce paragraphe la référence à l'article 1.

5. Le paragraphe 1 de l'article 26 s'applique aux échanges de renseignements aux fins des dispositions de cet article. La confidentialité des renseignements échangés dans le cadre de l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt est ainsi assurée.

6. Le paragraphe précise enfin que les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les détails de l'application pratique des dispositions de l'article.

7. Cet accord devrait en particulier traiter des documents qui devraient accompagner une demande formulée conformément au paragraphe 3 ou 4. Il est couramment convenu qu'une demande d'assistance soit accompagnée des documents exigés par la loi de l'État requis ou ayant fait l'objet d'un accord des autorités compétentes des États contractants et qui sont nécessaires pour entreprendre, le cas échéant, le recouvrement de la créance fiscale ou pour prendre des mesures conservatoires. Ces documents pourraient comprendre

par exemple une déclaration en vertu de laquelle la créance fiscale est recouvrable et est due par une personne qui ne peut, en vertu de la loi de l'État requérant, empêcher son recouvrement ou une copie officielle de l'instrument qui permet le recouvrement dans l'État requérant. Une traduction officielle des documents dans la langue de l'État requis devrait également être fournie. Il pourrait également être convenu, le cas échéant, que l'instrument permettant le recouvrement dans l'État requérant sera, s'il y a lieu et conformément aux dispositions en vigueur dans l'État requis, accepté, reconnu, complété ou remplacé dès que possible après la date de réception de la demande d'assistance par un instrument permettant le recouvrement dans le dernier État.

8. L'accord devrait également traiter de la question des coûts qui seront supportés par l'État requis pour répondre à une demande formulée dans le cadre du paragraphe 3 ou 4. En général, les coûts de recouvrement d'une créance fiscale sont à la charge du débiteur mais il est nécessaire de déterminer l'État auquel vont incombent les coûts qui ne peuvent être récupérés auprès de cette personne. À cet égard, la pratique habituelle consiste à prévoir qu'en l'absence d'un accord spécifique à un cas particulier, les dépenses ordinaires encourues par un État lorsqu'il fournit une assistance à l'autre État ne seront pas remboursées par l'autre État. Les dépenses ordinaires sont celles qui sont liées directement et normalement au recouvrement, c'est-à-dire celles auxquelles on peut s'attendre dans le cas d'une procédure normale de recouvrement dans le cadre national. Cependant, dans le cas des dépenses extraordinaires, la pratique consiste à prévoir qu'elles seront supportées par l'État requérant à moins d'entente contraire. Ces dépenses couvriraient, par exemple, celles qui sont encourues lorsqu'un type de procédure particulier a été utilisé à la demande de l'autre État, ou les dépenses supplémentaires d'experts, d'interprètes ou de traducteurs. La plupart des États considèrent également comme des dépenses extraordinaires les frais de procédure judiciaire et de mise en liquidation. L'accord devrait comporter une définition des dépenses extraordinaires et des consultations devraient intervenir entre les États contractants dans tous les cas particuliers où des dépenses extraordinaires sont susceptibles d'entrer en jeu. Il faudrait également convenir que dès qu'un État contractant prévoit que des dépenses extraordinaires pourraient être encourues, il en informe l'autre État contractant et indique le montant estimé de ces coûts afin que l'autre État puisse décider s'il y a lieu de les prendre en charge. Les États contractants ont bien entendu également la possibilité de convenir que les coûts seront répartis sur une base différente de celle qui est décrite

ci-dessus ; cela peut être nécessaire, par exemple, lorsqu'une demande d'assistance est suspendue ou retirée conformément au paragraphe 7 ou lorsque la question des dépenses encourues à l'occasion de la fourniture d'une assistance en matière de recouvrement de l'impôt est déjà traitée dans un autre instrument juridique applicable à ces États. *[Enfin, l'accord tiendra compte des différences dans le développement des États contractants. Il pourrait donc être convenu que tous les frais, y compris les frais ordinaires, seront supportés par un seul État. Dans un tel cas, les États contractants devront s'entendre sur les frais. Ceux-ci pourraient par exemple être déterminés sur la base d'un montant fixe.]*

9. Dans l'accord, les autorités compétentes pourraient également traiter des autres questions pratiques suivantes :

- Faut-il prévoir une date limite à partir de laquelle une demande d'assistance ne peut plus être formulée en ce qui concerne une créance fiscale particulière ?
- Quel doit être le taux de change applicable lorsqu'une créance fiscale est recouvrée dans une monnaie différente de celle qui est utilisée dans l'État requérant ?
- Comment les sommes recouvrées à la suite d'une demande formulée conformément au paragraphe 3 doivent-elles être remises à l'État requérant ?
- *[Doit-il y avoir un seuil minimum en dessous duquel l'assistance ne sera pas fournie ?]*

### ***Paragraphe 2***

10. Le paragraphe 2 définit le terme « créance fiscale » aux fins de cet article. La définition s'applique à toute somme due au titre de tout impôt prélevé pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions administratives ou collectivités locales mais seulement dans la mesure où le prélèvement de cet impôt n'est pas contraire à la Convention ou à un autre instrument en vigueur entre les États contractants. Elle s'applique aussi aux intérêts, pénalités administratives et frais de recouvrement ou de conservation qui sont liés à cette somme. L'assistance n'est donc pas limitée aux impôts auxquels la Convention s'applique en général conformément à l'article 2, comme le confirme le paragraphe 1.

11. Certains États contractants peuvent préférer limiter l'application de l'article aux impôts qui sont couverts par les règles générales de l'article 2 de la Convention. Les États qui le souhaitent peuvent remplacer les paragraphes 1 et 2 par les suivants :

1. Les États contractants se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas limitée par l'article 1. Les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article.
  2. Le terme « créance fiscale », tel qu'il est utilisé dans cet article, désigne une somme due au titre d'impôts couverts par la Convention ainsi que les intérêts, les pénalités administratives correspondantes et les coûts de recouvrement ou de conservation liés à ces sommes.
12. De même, certains États contractants peuvent souhaiter limiter les catégories d'impôts auxquelles s'appliqueront les dispositions de l'article ou clarifier le champ d'application de ces dispositions en incluant dans la définition une liste détaillée des impôts. Les États qui le souhaitent sont libres d'adopter bilatéralement la définition suivante :
- Le terme « créance fiscale », tel qu'il est utilisé dans cet article, désigne une somme due au titre des impôts suivants prélevés par les États contractants, dans la mesure où l'imposition correspondante n'est pas contraire à la présente Convention ou à tout autre instrument auquel ces États contractants sont parties, ainsi que les intérêts, les pénalités administratives correspondantes et les coûts de recouvrement ou de conservation liés à ces impôts :
- a) (dans l'État A) : ...
  - b) (dans l'État B) : ...
13. Afin de s'assurer que les autorités compétentes peuvent communiquer librement des informations aux fins de cet article, les États contractants devraient s'assurer que l'article est rédigé d'une manière qui permet des échanges de renseignements concernant tout impôt auquel cet article s'applique.
14. Aucune disposition de la Convention n'empêche l'application des stipulations de l'article aux créances fiscales qui ont pris naissance avant l'entrée en vigueur de la Convention, dans la mesure où l'assistance concernant ces créances est offerte après que la Convention est entrée en vigueur et que les dispositions de l'article soient devenues applicables. Cependant, les États contractants peuvent juger utile de préciser de quelle façon les dispositions de l'article sont applicables à ces créances fiscales, en particulier lorsque les dispositions concernant l'entrée en vigueur de leur convention prévoient que les clauses de celle-ci



s'appliqueront aux impôts dus ou prélevés à partir d'une certaine date. Les États qui souhaitent limiter l'application de l'article aux créances qui ont pris naissance après l'entrée en vigueur de la Convention sont également libres de le faire dans le cadre de négociations bilatérales.

### *Paragraphe 3*

15. Ce paragraphe précise les conditions dans lesquelles une demande d'assistance en matière de recouvrement peut être formulée. La créance fiscale doit être recouvrable en vertu des lois de l'État requérant et être due par une personne qui, à ce moment-là, ne peut, en vertu des lois de cet État, empêcher son recouvrement. C'est le cas lorsque l'État requérant a le droit, en vertu de sa législation interne, de recouvrer la créance fiscale et lorsque la personne qui détient la somme en question n'a pas la possibilité de s'opposer à ce recouvrement ni sur le plan administratif ni sur le plan judiciaire.

16. Dans de nombreux États, une créance fiscale peut être recouvrée même lorsqu'il existe encore un droit de recours auprès d'un organisme administratif ou d'un tribunal en ce qui concerne la validité ou le montant de la créance. Si toutefois la législation interne de l'État requis ne l'autorise pas à recouvrer ses propres créances fiscales lorsque des recours sont encore pendants, le paragraphe ne l'autorise pas à le faire dans le cas de créances fiscales de l'autre État pour lesquelles de tels droits de recours existent encore même si cela n'empêche pas le recouvrement de l'impôt dans cet autre État. En fait, la phrase « recouvrée par cet autre État conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts comme si la créance en question était une créance fiscale de cet autre État » a pour effet de rendre applicable la restriction de la législation interne de l'État requis au recouvrement de la créance fiscale de l'autre État. De nombreux États peuvent toutefois souhaiter autoriser l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt lorsqu'une créance fiscale peut être recouvrée dans l'État requérant nonobstant l'existence de droits de recours même si la législation de l'État requis empêche le recouvrement dans ce cas. Les États qui le souhaitent peuvent modifier le paragraphe 3 de la manière suivante :

Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant qui est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à cette date, ne peut, en vertu de ces lois, empêcher son recouvrement, cette créance fiscale est, à la demande des autorités compétentes de cet État, acceptée en vue de son recouvrement par les autorités compétentes de l'autre État contractant.

Cette créance fiscale est recouvrée par cet autre État conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts comme si la créance en question était une créance fiscale de cet autre État remplissant les conditions autorisant cet autre État à faire une demande conformément à ce paragraphe.

17. Le paragraphe 3 réglemente aussi la manière dont la créance fiscale de l'État requérant doit être recouvrée par l'État requis. Sauf en ce qui concerne les délais de prescription et les priorités (voir les Commentaires sur le paragraphe 5), l'État requis est obligé de recouvrer la créance fiscale de l'État requérant comme s'il s'agissait de sa propre créance fiscale même si à ce moment il n'a pas besoin d'entreprendre des actions de recouvrement vis-à-vis de ce contribuable pour son propre compte. Comme on l'a déjà indiqué, les mots « conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts » ont pour effet de limiter l'assistance en matière de recouvrement aux créances pour lesquelles il n'existe plus d'autres droits de recours si, en vertu de la législation interne de l'État requis, le recouvrement des créances fiscales de cet État n'est pas autorisé tant qu'il existe encore de tels droits.

18. Il peut arriver qu'une demande concerne un impôt qui n'existe pas dans l'État requis. L'État requérant doit alors indiquer, le cas échéant, la nature de la créance fiscale, les éléments qui la composent, la date d'expiration de la créance et l'actif à partir duquel elle peut être recouvrée. L'État requis suivra alors la procédure applicable aux créances concernant l'un de ses propres impôts similaire à celui de l'État requérant ou toute autre procédure appropriée s'il n'existe pas d'impôt similaire.

#### ***Paragraphe 4***

19. Afin de préserver le droit, pour un État contractant, de recouvrer l'impôt, ce paragraphe lui permet de demander à l'autre État de prendre des mesures conservatoires même s'il ne peut pas encore demander une assistance en matière de recouvrement, par exemple lorsque la créance ne peut pas encore être recouvrée ou lorsque le débiteur a encore le droit d'empêcher son recouvrement. Ce paragraphe ne devrait être inclus que dans les conventions entre États qui ont la possibilité de prendre des mesures conservatoires en vertu de leur propre législation. Par ailleurs, les États qui considèrent qu'il n'y a pas lieu de prendre des mesures conservatoires au titre d'impôts dus à un autre État peuvent décider de ne pas inclure le paragraphe dans

leurs conventions ou d'en limiter le champ d'application. Dans certains États, les mesures conservatoires sont désignées sous le nom de « mesures intérimaires » et ces États peuvent, s'ils le souhaitent, ajouter ces mots au paragraphe pour clarifier son champ d'application dans le cadre de leur propre terminologie.

20. On peut citer comme exemple de mesures auxquelles le paragraphe s'applique la saisie ou le gel d'actifs avant un jugement définitif garantissant que ces actifs seront encore disponibles lorsque le recouvrement pourra avoir lieu par la suite. Les conditions requises pour l'adoption de mesures conservatoires peuvent varier d'un État à l'autre mais dans tous les cas, le montant de la créance fiscale devrait être déterminé au préalable, même si ce n'est que provisoirement ou partiellement. Une demande de mesures conservatoires concernant une créance fiscale particulière ne peut être formulée à moins que l'État requérant n'ait lui-même la possibilité de prendre de telles mesures concernant cette créance (voir les Commentaires sur le paragraphe 8).

21. Lorsqu'il formule une demande de mesures conservatoires, l'État requérant doit indiquer à chaque fois à quel stade en est le processus de cotisation ou de recouvrement. L'État requis devra ensuite examiner si, dans un tel cas, ses lois et sa pratique administrative lui permettent de prendre des mesures conservatoires.

### ***Paragraphe 5***

22. Le paragraphe 5 stipule tout d'abord que les délais de prescription de l'État requis, c'est-à-dire les délais au-delà desquels une créance fiscale ne peut être recouvrée ou collectée, ne doivent pas s'appliquer à une créance fiscale au titre de laquelle l'autre État a présenté une demande en application du paragraphe 3 ou 4. Comme le paragraphe 3 se réfère aux créances fiscales qui peuvent être recouvrées dans l'État requérant et le paragraphe 4 aux créances fiscales au titre desquelles l'État requérant peut prendre des mesures conservatoires, il s'ensuit que seuls les délais de l'État requérant sont applicables.

23. Par conséquent, tant qu'une créance fiscale peut encore être recouvrée (paragraphe 3) ou donner lieu à des mesures conservatoires (paragraphe 4) dans l'État requérant, aucune objection fondée sur les délais de prescription prévus par les lois de l'État requis ne peut être opposée à l'application du paragraphe 3 ou 4 à cette créance fiscale. Les États qui ne peuvent accepter de ne pas tenir compte de leurs propres délais devraient modifier le paragraphe 5 en conséquence.

24. Les États contractants peuvent convenir qu'après un certain délai, l'obligation d'apporter une assistance en matière de recouvrement de la créance fiscale n'existe plus. La période devrait courir à compter de la date de l'instrument initial permettant le recouvrement. Dans certains États, la législation requiert le renouvellement de l'instrument permettant la mise en recouvrement, auquel cas le premier instrument est celui qui doit être pris en compte pour la détermination du délai au-delà duquel l'obligation de fournir une assistance prend fin.

25. Le paragraphe 5 prévoit par ailleurs que les dispositions en vertu desquelles l'État requis (première phrase) et l'État requérant (deuxième phrase) doivent donner à leurs propres créances fiscales la priorité sur celles d'autres créanciers ne doivent pas s'appliquer à une créance fiscale pour laquelle une demande a déjà été formulée en vertu du paragraphe 3 ou 4. De telles dispositions sont souvent incluses dans la législation nationale afin de faire en sorte que les autorités fiscales puissent collecter des impôts dans toute la mesure du possible.

26. La disposition selon laquelle les règles de l'État requis prévoyant des privilèges ne s'appliquent pas aux créances fiscales de l'autre État pour lesquelles une demande d'assistance a été présentée est valable même si l'État requis doit traiter en général cette créance comme s'il s'agissait de sa propre créance fiscale en vertu des paragraphes 3 et 4. Les États qui souhaitent stipuler que les créances fiscales de l'autre État doivent avoir le même privilège que celui qui est applicable à leurs propres créances fiscales sont libres d'amender le paragraphe en supprimant les mots « et la priorité » dans la première phrase.

27. Les mots « en raison de sa nature en tant que telle », qui apparaissent à la fin de la première phrase, indiquent que les délais et les règles de priorité de l'État requis auxquels le paragraphe s'applique sont seulement celles qui sont spécifiques aux impôts non payés. Par conséquent, le paragraphe n'empêche pas l'application de règles générales concernant les délais ou les priorités qui s'appliqueraient à toutes les dettes (par exemple, les règles accordant la priorité à une créance en raison du fait qu'elle a pris naissance ou qu'elle a été enregistrée avant une autre).

### ***Paragraphe 6***

28. Ce paragraphe prévoit qu'aucune objection juridique ou administrative concernant l'existence, la validité ou le montant d'une

créance fiscale de l'État requérant ne sera examinée par les tribunaux et les instances administratives de l'État requis. Par conséquent, aucune procédure juridique ou administrative, telle qu'une demande de contrôle judiciaire, ne sera engagée dans l'État requis en ce qui concerne ces questions. Le principal objet de ces dispositions est d'éviter qu'il soit demandé aux organismes administratifs ou judiciaires de l'État requis de prendre des décisions sur la question de savoir si une somme est due en totalité ou en partie en vertu de la législation interne de l'autre État. *[Naturellement, la contestation des modalités de la mise en recouvrement pourra être portée devant les juridictions nationales de l'État requis.]* Les États auxquels ce paragraphe pourrait occasionner des difficultés constitutionnelles ou législatives peuvent le modifier ou l'omettre dans le cadre de négociations bilatérales.

### ***Paragraphe 7***

29. Ce paragraphe prévoit que si, après qu'une demande a été formulée en vertu du paragraphe 3 ou 4, les conditions en vigueur au moment où cette demande a été effectuée cessent de s'appliquer (par exemple parce qu'une créance fiscale cesse d'être recouvrable dans l'État requérant) l'État qui a fait la demande doit notifier promptement à l'autre État ce changement de situation. À la suite de la réception de cette notification, l'État requis a la possibilité de demander à l'État requérant la suspension ou le retrait de la demande. Si la demande est suspendue, la suspension doit s'appliquer jusqu'à ce que l'État qui a formulé la demande informe l'autre État que les conditions nécessaires pour formuler une demande concernant la créance en question sont à nouveau réunies ou qu'il retire sa demande.

### ***Paragraphe 8***

30. Ce paragraphe comporte certaines limites aux obligations imposées à l'État qui reçoit une demande d'assistance.

31. L'État requis est libre de refuser d'apporter son assistance dans les cas mentionnés dans le paragraphe. Si toutefois il accorde son assistance dans ces cas, celle-ci reste dans le cadre de l'article et on ne pourra faire valoir que cet État a manqué aux dispositions de l'article.

32. En premier lieu, le paragraphe précise qu'un État contractant n'est pas tenu d'aller au-delà de sa propre législation interne et de sa pratique administrative ou de celles de l'autre État dans l'accomplissement des obligations découlant de l'article. Par conséquent, si l'État requérant n'a pas dans le cadre national le pouvoir de prendre

des mesures conservatoires, l'État requis peut refuser de prendre ces mesures pour le compte de l'État requérant. De même, si la saisie d'actifs en vue d'assurer le recouvrement d'une créance fiscale n'est pas autorisée dans l'État requis, cet État n'est pas obligé d'y procéder lorsqu'il apporte son assistance en matière de recouvrement de l'impôt en vertu des dispositions de cet article. Cependant, les types de mesures administratives autorisées pour le recouvrement de l'impôt dans l'État requis doivent être utilisées, même si elles sont invoquées uniquement pour apporter une assistance dans le recouvrement des impôts dus à l'État requérant.

33. Comme le stipule le paragraphe 5, les délais de prescription en vigueur dans un État contractant ne s'appliquent pas à une créance fiscale au titre de laquelle l'autre État a demandé une assistance. L'alinéa *a*) n'a pas pour objet de faire obstacle à ce principe. L'octroi d'une assistance concernant une créance fiscale après l'expiration des délais en vigueur dans l'État requis ne sera donc pas considéré comme contraire à la législation et à la pratique administrative de cet État contractant ou de l'autre dans le cas où les délais applicables à cette créance n'ont pas expiré dans l'État requérant.

34. L'alinéa *b*) inclut une limite à l'adoption de mesures contraires à l'ordre public. Comme c'est le cas en vertu de l'article 26 (voir [*le paragraphe 74 des Commentaires sur l'article 26 du présent Modèle*]), il a été jugé nécessaire de fixer une limite concernant l'assistance qui risquerait d'affecter les intérêts vitaux de l'État lui-même.

35. En vertu de l'alinéa *c*), un État contractant n'est pas tenu de donner suite à la demande si l'autre État n'a pas pris toutes les mesures raisonnables de recouvrement ou les mesures conservatoires, selon le cas, qui sont à sa disposition en vertu de sa législation ou de sa pratique administrative.

36. Enfin, en vertu de l'alinéa *d*), l'État requis peut également rejeter la demande pour des raisons pratiques, par exemple si les coûts qu'elle entraînerait pour le recouvrement d'une créance fiscale de l'État requérant excédaient le montant de cette créance.

37. Certains États souhaiteront peut-être ajouter au paragraphe une autre limitation qui figure déjà dans la *Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* du Conseil de l'Europe et de l'OCDE qui permettrait à un État de ne pas fournir d'assistance s'il considère que l'imposition au titre de laquelle l'assistance est demandée est contraire aux principes d'imposition généralement admis.

*Article 28*

MEMBRES DES MISSIONS DIPLOMATIQUES  
ET DES POSTES CONSULAIRES

L'article 28 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprend l'article 28 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère que les commentaires suivants sur l'article 28 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont applicables à l'article 28 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

1. Cette clause a pour but de donner aux membres des missions diplomatiques et postes consulaires la garantie qu'en vertu des dispositions d'une convention de double imposition, ils bénéficieront d'un traitement au moins aussi favorable que celui auquel ils ont droit conformément au droit international ou à des accords internationaux particuliers.
2. L'application simultanée des clauses d'une convention de double imposition et des privilèges diplomatiques et consulaires conférés en vertu des règles générales du droit international ou d'un accord international particulier peut, dans certaines circonstances, avoir pour résultat de dispenser les intéressés, dans les deux États contractants, de l'impôt qu'ils auraient dû autrement acquitter. On peut, à titre d'exemple, prendre le cas d'un agent diplomatique accrédité par l'État A auprès de l'État B et qui perçoit des redevances ou des dividendes ayant leur source dans l'État A ; conformément au droit international, il ne sera pas soumis à l'impôt dans l'État B au titre de ces revenus et il peut également, en tant que résident de l'État B, en vertu de dispositions de la convention bilatérale conclue entre les deux États, avoir droit à une exonération ou à une réduction de l'impôt sur le revenu perçu par l'État A. Afin d'éviter des dégrèvements d'impôts qu'ils n'avaient pas l'intention d'accorder, les États contractants ont la faculté d'adopter bilatéralement une disposition additionnelle qui pourrait être rédigée dans les termes suivants :

Dans la mesure où, en raison des privilèges fiscaux dont bénéficient les membres des missions diplomatiques et postes

consulaires, en vertu des règles générales du droit international ou aux termes des dispositions d'accords internationaux particuliers, le revenu ou la fortune ne sont pas imposables dans l'État accréditaire, le droit d'imposition est réservé à l'État accréditant.

3. Dans de nombreux pays membres de l'OCDE, la législation interne dispose que les membres des missions diplomatiques et postes consulaires, lorsqu'ils se trouvent à l'étranger, sont, du point de vue fiscal, considérés comme des résidents de l'État qui les accrédite. Une nouvelle étape peut être franchie dans les relations bilatérales entre pays membres dont le droit interne comporte des dispositions de ce genre par l'inclusion dans la Convention de règles spécifiques précisant qu'aux fins de la Convention, l'État accréditant est l'État de résidence des membres des missions diplomatiques et des postes consulaires des États contractants. La clause spéciale que l'on propose pourrait être rédigée sous la forme suivante :

Nonobstant les dispositions de l'article 4, toute personne physique qui est membre d'une mission diplomatique ou d'un poste consulaire d'un État contractant qui est situé dans l'autre État contractant ou dans un État tiers est considérée, aux fins de la Convention, comme un résident de l'État accréditant, à condition :

- a) que, conformément au droit international, elle ne soit pas assujettie à l'impôt dans l'État accréditaire pour les revenus de sources extérieures à cet État ou pour la fortune située en dehors de cet État, et
- b) qu'elle soit soumise dans l'État accréditant aux mêmes obligations, en matière d'impôts sur l'ensemble de son revenu ou de sa fortune, que les résidents de cet État.

4. En vertu du paragraphe 1 de l'article 4<sup>[90]</sup>, les membres des missions diplomatiques et postes consulaires d'un État tiers accrédités auprès d'un État contractant ne sont pas considérés comme des résidents de l'État accréditaire s'ils ne sont soumis dans cet État qu'à une imposition limitée [(voir le paragraphe 9 des commentaires sur l'article 4 du présent Modèle ainsi que le paragraphe 8.1 des commentaires sur l'article 4 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE qui y est cité)]. Cette observation est également valable

---

90 [Ce paragraphe ne s'applique pas aux conventions bilatérales dont le texte n'inclut pas la deuxième phrase du paragraphe 1 de l'article 4.]



pour les organisations internationales établies dans un État contractant et pour leurs fonctionnaires, car ils bénéficient en général de certains privilèges fiscaux, soit en vertu de la convention ou du traité instituant l'organisation, soit en vertu d'un traité spécial conclu entre l'organisation et l'État où elle est établie. Les États contractants qui souhaiteraient régler expressément ces cas ou qui voudraient prévenir des avantages fiscaux inopportuns peuvent ajouter la clause suivante à cet article :

La Convention ne s'applique pas aux organisations internationales, à leurs organes ou à leurs fonctionnaires, ni aux personnes qui sont membres d'une mission diplomatique ou d'un poste consulaire d'un État tiers, lorsqu'ils se trouvent sur le territoire d'un État contractant et ne sont pas traités comme des résidents dans l'un ou l'autre État contractant en matière d'impôts sur le revenu ou sur la fortune.

En d'autres termes, les organisations internationales, leurs organes ou leurs fonctionnaires qui ne sont imposables dans un État contractant qu'en raison de leur revenu de sources situées dans cet État, ne devront pas bénéficier de la Convention.

5. Bien que les fonctionnaires consulaires honoraires ne puissent tirer des dispositions de cet article les privilèges auxquels ils n'ont pas droit en vertu des règles générales du droit international (il n'existe ordinairement d'exonération fiscale que pour les paiements que les consuls honoraires reçoivent afin de couvrir les dépenses qu'ils engagent pour le compte de l'État accréditant), les États contractants ont la faculté d'exclure expressément, par accord bilatéral, les fonctionnaires consulaires honoraires de l'application de l'article.

*Article 29*

## DROIT AUX AVANTAGES

**A. REMARQUES PRÉLIMINAIRES**

1. Comme l'explique la note de bas de page sur cet article, l'article 29 reflète l'intention des États contractants, énoncée dans le préambule de la Convention, d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale, en particulier par le recours à des mécanismes de chalandage fiscal. Cette intention et le contenu de cet article sont conformes au standard minimum qui a été accepté par les États participant au projet de l'OCDE et du G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et qui est décrit au paragraphe 22 du rapport final sur l'action 6 (*Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales*<sup>91</sup>) de ce projet. Comme l'indique le rapport, la formulation de cet article dépend de la façon dont les États contractants qui veulent se conformer à ce standard minimum décident de le mettre en œuvre. En fonction des circonstances qui leur sont propres, les États peuvent souhaiter adopter uniquement la règle générale anti-abus mentionnée au paragraphe 9 de l'article, opter plutôt pour la version détaillée des paragraphes 1 à 7 qui est décrite ci-après, qu'ils complèteraient par un mécanisme ciblant les mécanismes de sociétés-relais qui ne seraient pas couverts par les dispositions de la convention, ou choisir d'adopter les deux approches précédentes dans leur convention fiscale.

2. Un État peut préférer la troisième approche mentionnée ci-dessus parce qu'elle conjugue la flexibilité d'une règle générale capable d'empêcher un grand nombre de transactions abusives avec la certitude d'une règle plus « automatique » qui empêche les transactions qui entraînent des risques avérés de chalandage fiscal et qui peuvent être facilement décrites par référence à certaines caractéristiques (comme la propriété étrangère d'une entité). Cette combinaison ne doit en aucun cas être interprétée comme ayant pour effet de limiter la portée de la règle générale anti-abus du paragraphe 9 : il ne faudrait

---

91 Voir la note de bas de page 7.

pas considérer qu'une transaction ou un dispositif échappe à l'application du paragraphe 9 pour la simple raison que les règles spécifiques anti-abus énoncées aux paragraphes 1 à 7, qui concernent uniquement certains cas de chalandage fiscal faciles à identifier grâce à leurs caractéristiques, ne sont pas applicables.

3. Comme il est indiqué ci-dessus, un État peut toutefois préférer traiter les situations de chalandage fiscal sans recourir à la règle générale anti-abus du paragraphe 9, en recourant plutôt aux règles spécifiques énoncées aux paragraphes 1 à 7, associées à un mécanisme ciblant les mécanismes de sociétés-relais qui échapperaient à l'application de ces paragraphes. Ce peut être le cas d'un État dont le droit interne contient des règles anti-abus robustes qui permettent de traiter adéquatement d'autres formes d'utilisation abusive des conventions.

4. Alors que les paragraphes 1 à 7 de l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE font simplement référence aux versions « simplifiée » et « détaillée » de ces paragraphes qui figurent dans les commentaires sur l'article, le Comité a décidé que l'article 29 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies n'adopterait que la version détaillée, concluant que cette version détaillée offrirait aux conventions fiscales conclues par les pays en développement une protection plus solide contre leur usage abusif par chalandage fiscal.

5. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui décrit la version détaillée de cet article, est applicable aux paragraphes 1 à 7 de l'article 29 du présent Modèle :

4. Cet article contient des dispositions qui empêchent diverses formes de chalandage fiscal consistant pour des personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant à créer une entité résidente de cet État afin de réduire ou de supprimer l'imposition dans l'autre État contractant grâce aux avantages conférés par la convention fiscale conclue entre ces deux États. Permettre à des personnes qui n'ont pas droit de manière directe aux avantages des conventions (comme la réduction ou l'exonération de la retenue à la source sur les dividendes, intérêts ou redevances) d'en bénéficier indirectement en recourant au chalandage fiscal revient à porter atteinte au caractère bilatéral et réciproque des conventions fiscales. Si, par exemple, un État sait que ses résidents peuvent bénéficier indirectement des avantages des

conventions conclues par un autre État, il se peut qu'il n'ait guère d'intérêt à accorder des avantages réciproques aux résidents de cet autre État en concluant une convention fiscale avec cet État. Il se peut en effet que les avantages qui seraient obtenus indirectement dans une telle situation ne soient pas adéquats eu égard à la nature du système fiscal du premier État ; si par exemple cet État ne prélève pas d'impôt sur le revenu sur une catégorie de revenu donnée, il n'est pas opportun que les résidents de cet État bénéficient des dispositions d'une convention fiscale conclue entre deux autres États qui prévoient une réduction ou une exonération de l'imposition à la source pour cette catégorie de revenu et qui ont été élaborées en partant du principe que les deux États contractants imposeraient cette catégorie de revenu.

5. Les dispositions des paragraphes 1 à 7 visent à refuser l'octroi des avantages des conventions en présence de structures dont l'existence entraîne généralement l'octroi indirect des avantages d'une convention à des personnes qui n'y ont pas droit directement tout en admettant que, dans certains cas, des personnes qui ne sont pas résidentes d'un État contractant peuvent créer une entité dans cet État pour des motifs commerciaux légitimes. Bien que ces dispositions s'appliquent indépendamment du fait qu'une structure particulière ait, ou non, été créée à des fins de chalandage fiscal, l'article autorise l'autorité compétente d'un État contractant à accorder les avantages conférés par une convention, même lorsque les autres dispositions de l'article conduiraient à en refuser le bénéfice, dès lors que l'autorité compétente établit que la structure n'a pas parmi ses principaux objectifs d'obtenir l'octroi des avantages prévus par la Convention.

6. L'article limite la portée générale des autres dispositions de la Convention, notamment de celles de l'article 1 selon lequel la Convention s'applique aux personnes résidentes d'un État contractant. Le paragraphe 1 de l'article prévoit qu'un résident d'un État contractant n'a pas droit aux avantages conférés par la Convention sauf s'il s'agit d'une « personne admissible » telle que définie au paragraphe 2 ou si les avantages sont accordés au titre des dispositions des paragraphes 3, 4, 5 ou 6. On trouve dans le paragraphe 2 la définition d'une « personne admissible » en référence à la nature ou aux caractéristiques de diverses catégories de personnes ; toute personne auquel ce paragraphe s'applique a droit à tous les avantages prévus par la Convention. Le paragraphe 3 prévoit qu'une personne a droit aux avantages conférés par la Convention au titre d'un élément de revenu, même s'il ne s'agit pas d'une « personne admissible » au

sens du paragraphe 2, pour autant que cet élément de revenu émane, ou constitue un élément accessoire, de l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans l'État de résidence de cette personne (sous réserve de quelques exceptions). Au paragraphe 4 est énoncée une disposition relative aux « avantages dérivés » qui autorise certaines entités détenues par des résidents d'États tiers à bénéficier des avantages prévus par la Convention dès lors qu'ils auraient obtenu des avantages équivalents s'ils avaient investi directement. Le paragraphe 5 contient une disposition relative aux « sociétés de siège », selon laquelle une société qui ne peut prétendre au bénéfice des avantages conférés par la Convention en vertu du paragraphe 2 peut toutefois être fondée à bénéficier d'avantages au titre d'éléments de revenu spécifiques. Le paragraphe 6 contient des dispositions autorisant l'autorité compétente d'un État contractant à accorder les avantages conférés par la Convention lorsque les autres dispositions de l'article auraient par ailleurs conduit à refuser de les octroyer. Le paragraphe 7 contient un certain nombre de définitions applicables aux fins du présent article.

## B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 29

### *Paragraphe 1 : disposition qui limite l'octroi des avantages prévus par la convention à un résident d'un État contractant qui est une « personne admissible »*

6. Le paragraphe 1 prévoit qu'un résident d'un État contractant tel que défini à l'article 4, aura uniquement droit aux avantages accordés par ailleurs aux résidents d'un État contractant en vertu de la convention s'il est une « personne admissible » telle que définie au paragraphe 2 ou si ces avantages sont accordés par ailleurs au titre des paragraphes 3, 4, 5 ou 6. Les avantages accordés par ailleurs au titre de la convention à un résident d'un État contractant tiennent compte de toutes les limitations des droits d'imposition des États contractants prévues aux articles 6 à 22, de l'élimination de la double imposition prévue à l'article 23 et de la protection accordée aux résidents d'un État contractant en vertu de l'article 24. L'article ne restreint toutefois pas la possibilité de bénéficier des avantages conférés par la convention prévus au paragraphe 2 de l'article 9, à l'article 25 ou au titre des quelques dispositions de la convention n'exigeant pas qu'une personne soit résidente d'un État contractant pour pouvoir bénéficier des avantages de ces dispositions (notamment des dispositions du paragraphe 1 de l'article 24, dans la mesure où elles

s'appliquent aux ressortissants nationaux qui ne sont résidents d'aucun des États contractants).

7. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications supplémentaires sur les dispositions du paragraphe 1 de cet article, est applicable au paragraphe 1 de l'article 29 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

8. Le paragraphe 1 n'a en aucune façon pour effet d'étendre le champ des avantages conférés par les autres dispositions de la Convention. Ainsi, un résident d'un État contractant qui est une « personne admissible » au sens du paragraphe 2 n'en doit pas moins satisfaire aux conditions imposées par les autres dispositions de la Convention pour obtenir ces avantages (il doit par exemple être le bénéficiaire effectif des dividendes pour pouvoir bénéficier des dispositions du paragraphe 2 de l'article 10) et ces avantages peuvent lui être refusés ou être limités en vertu de règles anti-abus applicables telles que celles énoncées aux paragraphes 8 et 9.

9. Le paragraphe 1 s'applique chaque fois que la Convention prévoit par ailleurs l'octroi d'un avantage à un résident d'un État contractant. Ainsi, il s'applique par exemple chaque fois que le revenu auquel s'applique l'article 6 est perçu par un résident d'un État contractant ; chaque fois que les dividendes auxquels s'applique l'article 10 sont versés à un résident d'un État contractant ou encore chaque fois que des bénéfices auxquels s'applique l'article 7 sont réalisés. Le paragraphe prévoit que, pour avoir droit à l'avantage conféré par la disposition concernée de la Convention, le résident de l'État contractant doit, *[au moment considéré]*, être une « personne admissible » au sens du paragraphe 2. Dans certains cas, cependant, la définition d'une « personne admissible » impose qu'un résident d'un État contractant satisfasse à certaines conditions pendant une certaine durée pour pouvoir être considérée comme une « personne admissible » *[au moment considéré]*.

10. Dès lors que la définition de « bénéficiaire équivalent » utilisée aux fins du paragraphe 4 de la version détaillée concernant les avantages dérivés exclut les personnes qui, aux termes d'une autre

convention, pourraient prétendre auprès de l'État de la source à un allègement moins favorable que celui pouvant être accordé en vertu de la Convention, cette définition induirait un effet de « tout ou rien » en conduisant à n'accorder aucun des avantages prévus par les conventions, même en présence d'un écart relativement limité entre les allègements possibles au titre des deux conventions. Dans ce cas, certains États considèrent qu'il convient de prévoir que l'État de la source puisse accorder un allègement similaire à celui qui serait accordé en vertu de l'autre convention. Ce résultat peut être obtenu au moyen des dispositions alternatives énoncées au paragraphe 147 [*des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 27 ci-dessous des commentaires sur l'article 29 du présent Modèle*] concernant l'imposition des dividendes, des intérêts[, ]redevances[, rémunérations pour services techniques et revenus provenant de services numériques automatisés], qui atténuent l'effet de « tout ou rien » lorsqu'un bénéficiaire équivalent potentiel est, aux termes d'une autre convention, fondé à bénéficier auprès de l'État de la source d'un aménagement de l'imposition moins favorable que celui prévu par la Convention. Plutôt que de refuser l'intégralité des avantages définis par la convention au titre du revenu considéré, ces dispositions prévoient l'octroi d'avantages limités qui correspondent, dans l'ensemble, à ceux qui auraient été obtenus aux termes de l'autre convention. Pour faire en sorte que le paragraphe 1 ne conduise pas à refuser l'octroi des avantages prévus par ces dispositions alternatives, ce qui serait contraire à l'objectif de ces dispositions, ces États devraient adopter une version différente du paragraphe 1 dont la formulation serait la suivante :

Sauf disposition contraire du présent article et par rapport aux paragraphes des articles 10, 11[, ] 12[, 12A et 12B] qui traitent de l'effet « tout ou rien », un résident d'un État contractant ne peut bénéficier d'un avantage qui serait par ailleurs conféré par la Convention (autre qu'un avantage accordé au titre du paragraphe 3 de l'article 4, du paragraphe 2 de l'article 9 ou de l'article 25), à moins que ce résident soit une « personne admissible », telle que définie au paragraphe 2, [*au moment où*] l'avantage serait accordé.

***Paragraphe 2 : situations dans lesquelles un résident est une personne admissible***

8. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE,

qui inclut des explications sur le paragraphe 2 de cet article, est applicable à la disposition correspondante de l'article 29 du présent Modèle (la modification qui figure en italique entre crochets, qui ne fait pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, a été apportée afin de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

11. Chacun des alinéas du paragraphe 2 dans les versions simplifiée et détaillée décrit une catégorie de résidents considérés comme des personnes admissibles [*au moment où*] est demandé l'octroi d'avantages conférés par une convention.

12. Il est entendu que les dispositions du paragraphe 2 seront auto-exécutoires. Contrairement aux dispositions du paragraphe [6], dont il sera question ci-après, une décision ou approbation préalable de l'autorité compétente n'est pas requise pour demander à bénéficier des avantages conférés en vertu du paragraphe 2. Il va de soi que les autorités fiscales peuvent, après examen, estimer que le contribuable a mal interprété le paragraphe et n'a pas droit aux avantages revendiqués.

*Alinéa (a) : personnes physiques*

9. Selon l'alinéa (a) du paragraphe 2, toute personne qui est un résident d'un État contractant constitue une personne admissible.

*Alinéa (b) : États contractants, leurs subdivisions politiques et leurs organismes publics et agences*

10. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur l'alinéa (b) du paragraphe 2 de cet article, est applicable à la disposition correspondante de l'article 29 du présent Modèle (la modification qui figure en italique entre crochets, qui ne fait pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, a été apportée afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

14. L'alinéa b) [...] prévoit que les États contractants et toute subdivision politique ou autorité locale de ceux-ci constituent des



personnes admissibles. Ces termes s'appliquent à toute émanation d'un État, notamment à tout fonds distinct créé par un État qui ne constitue pas une personne distincte et n'est pas détenu par une telle personne. Aux termes de la dernière partie de l'alinéa, une personne morale distincte qui est un résident d'un État contractant et est un organisme public ou une agence d'un État contractant, ou une subdivision politique ou autorité locale de cet État sera également une personne admissible et aura dès lors droit à tous les avantages conférés par la Convention tant qu'elle conservera ces caractéristiques. Le terme « un organisme public ou une agence » désigne uniquement les entités créées par un État (ou une subdivision politique ou autorité locale de cet État) pour exercer exclusivement des fonctions de nature gouvernementale ; il ne s'applique pas, à titre d'exemple, à une société qui agit en qualité d'agent de l'État à des fins spécifiques mais qui n'a pas été créée par l'État pour exercer des fonctions de nature gouvernementale. La formulation de cet alinéa pourra être adaptée en fonction de la nature juridique des entités détenues par l'État, qui pourront notamment être des fonds souverains, ainsi qu'en fonction des différents points de vue des États sur l'application de l'article 4 à ces entités (voir les paragraphes 50 à 53 des Commentaires sur l'article 1 [de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE] et les paragraphes 8.5 et 8.11 des Commentaires sur l'article 4 [de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]).

*Alinéa (c) : sociétés et entités cotées en bourse*

11. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications supplémentaires sur l'alinéa (c) du paragraphe 2 de cet article, est applicable à la disposition correspondante de l'article 29 du présent Modèle :

16. L'alinéa c) tient compte du fait qu'en règle générale, les actions de sociétés et de certaines entités cotées en bourse sont détenues par un grand nombre d'actionnaires et que, dès lors, il est peu probable que ces sociétés ou entités aient été créées à des fins de chantage fiscal.

17. L'alinéa c) prévoit qu'une société ou entité qui est un résident d'un État contractant est une personne admissible [au moment où] un avantage est accordé au titre de la Convention si, pendant la période d'imposition incluant [ce moment], la principale catégorie de ses actions, et de toute catégorie d'actions conférant des droits

disproportionnés, font régulièrement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus, sous réserve que la société ou l'entité satisfasse à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes : premièrement, la principale catégorie d'actions de la société ou de l'entité fait principalement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus situés dans l'État contractant dont la société ou l'entité est résidente ou, deuxièmement, le siège principal de direction et de contrôle de la société ou de l'entité est situé dans son État de résidence. Ces conditions supplémentaires visent à tenir compte du fait que, bien qu'une société ou une entité cotée en bourse puisse techniquement être résidente d'un État donné, il se peut qu'elle n'ait pas de relation suffisante avec cet État pour justifier qu'elle bénéficie des avantages prévus par les conventions conclues par cet État. L'existence d'une relation suffisante peut être établie par le fait que les actions de la société ou de l'entité cotée en bourse font principalement l'objet de transactions sur des bourses reconnues situées dans l'État de résidence de la société ou de l'entité ; étant donné que, du fait de la mondialisation des marchés financiers, les actions des sociétés cotées en bourse qui sont résidentes de certains États font souvent l'objet de transactions sur des bourses étrangères, un autre critère peut être appliqué : on peut également considérer que l'existence d'une relation suffisante peut être établie par le fait que la direction et le contrôle de la société ou de l'entité sont principalement assurés dans l'État dont elle est résidente.

18. Une société ou une entité dont la principale catégorie d'actions fait régulièrement l'objet de transactions sur un marché boursier reconnu n'obtiendra toutefois pas le statut de personne admissible en vertu de l'alinéa c) du paragraphe 2 si elle a une catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés qui ne font pas régulièrement l'objet de transactions sur un marché boursier reconnu.

19. Les expressions « marché boursier reconnu », « actions », « principale catégorie d'actions » et « catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés » sont définies au paragraphe 7. Comme indiqué dans ces définitions, le terme « actions » recouvre les participations comparables détenues dans des entités, autres que des sociétés, auxquelles l'alinéa s'applique, et recouvre donc par exemple des parts d'une fiducie (trust) faisant l'objet de transactions sur le marché.

20. La condition relative aux transactions régulières peut être satisfaite lorsque des actions cotées font l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus situés dans l'un ou l'autre des États. Il est possible de retenir le nombre de transactions cumulées

réalisées sur ce ou ces marchés boursiers reconnus pour déterminer si le critère est rempli ; on pourrait dès lors estimer qu'une société ou une entité satisfait au critère si ses actions font régulièrement l'objet de transactions réalisées, en totalité ou en partie, sur un marché boursier reconnu situé dans l'autre État contractant.

21. Le sous-alinéa (i) prévoit une condition supplémentaire, à savoir que les actions de la société ou de l'entité doivent faire principalement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers situés dans l'État de résidence de la société ou de l'entité. En règle générale, la principale catégorie d'actions d'une société ou d'une entité fait principalement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus situés dans l'État de résidence de cette société ou entité si, au cours de la période d'imposition considérée, le nombre d'actions appartenant à la principale catégorie d'actions ayant fait l'objet de transactions sur ce ou ces marchés boursiers est supérieur au nombre d'actions de la principale catégorie d'actions ayant fait l'objet de transactions sur des marchés de valeurs mobilières établis dans tout autre État. Certains États considèrent toutefois que le fait que les actions d'une société ou d'une entité résidente d'un État contractant fassent principalement l'objet de transactions sur des marchés boursiers reconnus situés dans d'autres États (notamment dans un État qui appartient à l'Espace économique européen dont les règles relatives aux marchés boursiers et autres marchés de valeurs mobilières garantissent l'existence d'un marché unique des valeurs mobilières) constitue une protection suffisante contre l'utilisation de cette société ou entité à des fins de chalandage fiscal ; les États qui adoptent cette position peuvent modifier en conséquence le sous-alinéa (i).

22. Le sous-alinéa (ii) prévoit un autre critère applicable à une société ou entité dont la principale catégorie d'actions fait régulièrement l'objet de transactions sur des marchés boursiers reconnus, mais non principalement sur des marchés boursiers reconnus situés dans l'État de résidence de la société ou entité. Cette dernière peut prétendre aux avantages conférés par la Convention si son « siège principal de direction et de contrôle » (tel que défini au paragraphe 7) est situé dans l'État dont elle est résidente.

23. Les conditions prévues à l'alinéa c) doivent être remplies durant toute la période d'imposition de la société ou entité. Cela ne signifie pas que les actions de la société ou de l'entité doivent faire l'objet de transactions sur les marchés boursiers concernés chaque jour de la période visée. Pour qu'il soit considéré que les actions font régulièrement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers

durant toute la période d'imposition, il est nécessaire que la fraction des actions faisant l'objet d'échanges actifs représente plus qu'un très faible pourcentage des actions pendant un nombre suffisamment élevé de jours au cours de cette période. Il serait satisfait à ce critère si, par exemple, 10 pour cent du nombre moyen d'actions en circulation d'une société faisaient l'objet de transactions pendant 60 journées d'ouverture des marchés compris dans la période d'imposition de la société. L'expression « période d'imposition » utilisée aux alinéas *c*), *d*) et *f*) renvoie à la période au titre de laquelle une déclaration fiscale annuelle doit être produite dans l'État de résidence de la société ou entité. Si les États contractants ont défini dans leur droit national une notion qui correspond à celle de « période d'imposition », comme « année d'imposition », ils peuvent, s'ils le veulent, remplacer la référence à la période d'imposition par une référence à cette autre notion.

*Alinéa (d) : filiales de sociétés et entités cotées en bourse*

12. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur l'alinéa *(d)* du paragraphe 2 de cet article, est applicable à la disposition correspondante de l'article 29 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

24. L'alinéa *d*) reprend le principe sous-jacent aux dispositions de l'alinéa *c*) (selon lequel il est peu probable que des sociétés ou entités cotées en bourse aient été créées à des fins de chalandage fiscal) et l'étend, sous réserve du respect de conditions supplémentaires, à certaines sociétés dans lesquelles au plus cinq sociétés ou entités cotées en bourse détiennent une participation majoritaire.

25. Pour qu'une société résidente d'un État contractant ait droit à tous les avantages conférés par la Convention en vertu de l'alinéa *d*) [*au moment considéré*], cette société doit remplir deux conditions pendant la période d'imposition qui inclut [*ce moment*].

26. Selon la première condition, énoncée dans le sous-alinéa *(i)*, la société doit satisfaire à un critère de propriété. Ce critère prévoit qu'au plus cinq sociétés ou entités cotées en bourse telles que décrites

à l'alinéa *c*) doivent détenir directement ou indirectement, à tout moment pendant cette période d'imposition, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société (et au moins 50 pour cent de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés). Toutefois, si les sociétés ou entités cotées en bourse détiennent indirectement ce pourcentage des actions, chacune des sociétés ou entités intermédiaires doit être soit un résident de l'État contractant auquel le bénéfice de ces avantages est demandé, soit un « détenteur intermédiaire admissible ». Selon la définition du terme « détenteur intermédiaire admissible » énoncée au paragraphe 7, ce terme désigne également les résidents du même État contractant que la société qui demande à bénéficier des avantages conférés par la Convention au titre de l'alinéa *d*).

27. Ainsi, à titre d'exemple, une société résidente d'un État contractant satisfait aux exigences du sous-alinéa (i) si elle est détenue à 100 pour cent par une société qui est un résident du même État et qui satisfait aux conditions énoncées dans l'alinéa *c*). En outre, lorsqu'une société mère cotée en bourse dans l'autre État contractant détient indirectement une société par l'intermédiaire d'une chaîne de filiales, chaque filiale de cette chaîne doit, en tant que détenteur intermédiaire, être un résident de l'État contractant auquel le bénéfice des avantages recherchés est demandé ou un détenteur intermédiaire admissible afin que la société ainsi détenue puisse satisfaire au critère de propriété prévu par le sous-alinéa (i).

28. L'expression « 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions », employée dans les alinéas *d*) et *f*) et dans d'autres parties des paragraphes 1 à 7, fait référence à une participation qui représente simultanément au moins 50 pour cent de l'ensemble des droits de vote dans la société ou entité considérée et au moins 50 pour cent de la valeur de toutes les actions de cette société ou entité. En conséquence, une participation qui satisferait à la condition relative aux droits de vote mais pas à celle relative à la valeur de actions (ou inversement) ne satisferait pas à ce critère.

29. Aux termes de la deuxième condition, prévue dans le sous-alinéa (ii), la société doit également satisfaire au critère de non-érosion de la base d'imposition pour pouvoir bénéficier d'un avantage conféré par une convention (autre qu'un avantage au titre de dividendes accordé en vertu de l'article 10). Le critère de non-érosion de la base d'imposition est vérifié dès lors que :

- moins de 50 pour cent du revenu brut de la société (et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé, s'il y en a un), au

titre de la période d'imposition qui inclut la date de la demande visant à bénéficier des avantages conférés par une convention, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous forme de paiements effectués en faveur de personnes non éligibles et qui sont déductibles, aux fins fiscales, lors du calcul de l'impôt dû par la société dans son État de résidence ; et

- moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé (s'il y en a un), au titre de la période d'imposition qui inclut la date de la demande visant à bénéficier des avantages conférés par une convention, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous forme de paiements effectués en faveur de personnes non éligibles et qui sont déductibles, aux fins fiscales, lors du calcul de l'impôt dû par tout membre du groupe testé dans l'État de résidence de la société qui cherche à obtenir les avantages prévus par une convention.

30. Le terme « personne non éligible » utilisé au paragraphe précédent désigne toute personne autre qu'un résident de l'un ou l'autre État contractant pouvant prétendre aux avantages conférés par la Convention en vertu des alinéas *a*), *b*), *c*) ou *e*) du paragraphe 2. Les entités qui sont résidentes des États contractants et qui ont droit aux avantages de la présente Convention en vertu du présent alinéa ou de l'alinéa *f*) du paragraphe 2 sont donc des personnes non éligibles ; ceci garantit que ces entités ne sont pas utilisées dans des montages qui pourraient permettre aux investisseurs de pays tiers d'accumuler indirectement un montant important de paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition qui seraient effectués par une société cherchant à obtenir les avantages de la Convention en vertu de cet alinéa. Les termes « groupe testé » et « revenu brut », qui sont utilisés dans le sous-alinéa (ii), sont définis au paragraphe 7.

31. Aux fins de l'application du critère de non-érosion de la base d'imposition, les paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels sont exclus des paiements déductibles. Les distributions des fiducies (trusts) constituent des paiements déductibles dès lors qu'elles sont déductibles de la base d'imposition. Les déductions pour dépréciation et amortissement, qui ne constituent pas des paiements ni des montants à verser à des tiers, ne sont pas prises en compte comme des paiements déductibles. Par ailleurs, dans le cas d'un groupe testé, les transactions intra-groupe ne constituent pas des paiements déductibles. Enfin, les paiements d'intérêts ne sont pas des paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire

d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels et sont donc pris en compte s'ils sont effectués en faveur d'une personne non éligible.

32. Les exemples ci-après illustrent l'application par un État contractant (désigné en l'occurrence le « premier État mentionné ») du critère de non-érosion de la base d'imposition énoncé au sous-alinéa (ii) du paragraphe *d*), en tenant compte des définitions des termes « groupe testé » et « revenu brut » figurant au paragraphe 7 :

- *Exemple A* : Les hypothèses retenues ici s'appliquent pendant toute la période considérée : R3 est une société détenue à 100 pour cent par une autre société, R2, à son tour détenue à 100 pour cent par R1, société cotée en bourse qui satisfait aux exigences de l'alinéa *c*). R3, R2 et R1 sont toutes trois résidentes de l'autre État contractant au sens de l'article 4, et appartiennent au même groupe d'intégration fiscale. Le critère de propriété du sous-alinéa (i) de l'alinéa *d*) est vérifié puisque R1, société qui satisfait aux conditions énoncées à l'alinéa *c*), détient indirectement au moins 50 pour cent de l'ensemble des droits de vote et de la valeur de R3 (et au moins 50 pour cent de l'ensemble des droits de vote et de la valeur de toute catégorie d'actions de R3 conférant des droits disproportionnés), et R2, le détenteur intermédiaire, est une société résidente de l'autre État contractant et est, à ce titre, un détenteur intermédiaire admissible.

Au cours de la période d'imposition qui inclut [*le moment où*] l'avantage aurait été par ailleurs accordé par le premier État mentionné, R3 perçoit : premièrement, 200 sous forme de dividendes versés par une société résidant dans un État tiers qui sont exclus du revenu brut de R3 dans l'autre État contractant ; et, deuxièmement, 100 sous forme de produits d'intérêts provenant du premier État mentionné, au titre desquels R3 demande à bénéficier des avantages prévus par les dispositions de l'article 11 de la Convention. R3 effectue un paiement qui entraîne une érosion de sa base d'imposition d'un montant de 49 en faveur d'une personne non éligible et verse à R2 un dividende de 51. R2 perçoit, outre 51 sous forme de dividendes versés par R3, des recettes brutes égales à 100 et provenant de personnes extérieures au groupe testé. R2 effectue un paiement qui entraîne une érosion de sa base d'imposition d'un montant de 51 en faveur d'une personne non éligible.

Dans cet exemple, le groupe testé, tel que défini au paragraphe 7, est composé de R3, R2 et R1, puisque ces trois sociétés appliquent

un régime d'intégration fiscale. Pour pouvoir prétendre au bénéfice des avantages conférés par une convention au titre des intérêts provenant du premier État mentionné, R3 et le groupe testé doivent chacun satisfaire au critère de non-érosion de la base d'imposition énoncé au sous-alinéa (ii).

Le revenu brut de R3, au sens du paragraphe 7, est égal à 100 (les produits d'intérêts reçus depuis le premier État mentionné), dans la mesure où les dividendes d'un montant de 200 versés à R3 par une société résidente d'un État tiers sont exclus. En conséquence, pour la période d'imposition concernée par la demande formulée par R3 pour bénéficier des avantages conférés par une convention, les paiements effectués en faveur de personnes non éligibles qui entraînent une érosion de la base d'imposition représentent moins de 50 pour cent du revenu brut de R3. En effet, les paiements correspondant à cette définition effectués par R3 se sont élevés à 49, et R3 satisfait donc, pour sa part, au critère de non-érosion de la base d'imposition.

Le calcul du revenu brut du groupe testé, effectué en application du droit fiscal de l'autre État contractant, exclut les dividendes versés à R3 par une société résidente d'un État tiers, d'un montant de 200, ainsi que les transactions intra-groupe (c'est-à-dire, le dividende versé par R3 à R2, d'un montant de 51). Le revenu brut du groupe testé est donc égal à 200 (soit : 100 sous forme de produits d'intérêts provenant du premier État mentionné et 100 que R2 a reçus de personnes extérieures au groupe testé). Par conséquent, au cours de la période d'imposition considérée, le montant des paiements entraînant une érosion de la base d'imposition effectués par le groupe testé en faveur de personnes non éligibles doit être inférieur au montant de 100 pour satisfaire au critère de non-érosion de la base d'imposition énoncé au sous-alinéa (ii).

Dans cet exemple, R3 ne satisfait pas aux conditions prévues par l'alinéa *d*). En effet, si les paiements entraînant une érosion de la base d'imposition effectués par R3 en faveur de personnes non éligibles, qui s'élèvent à 49, respectent bien la limite fixée car ils n'atteignent pas 50 pour cent du revenu brut de R3, il n'en va pas de même au niveau du groupe testé, dont les paiements qui entraînent une érosion de la base d'imposition effectués en faveur de personnes non éligibles atteignent un montant de 100 (49 + 51), et dépassent donc la limite autorisée, qui supposait qu'ils soient inférieurs à 100.



- *Exemple B* : Les hypothèses sont identiques à celles de l'exemple A, hormis que R3 a perçu cette fois 100 sous forme de dividendes versés par une société résidente du premier État mentionné, et non plus sous forme de produits d'intérêts provenant de cet État, et n'a perçu aucun autre revenu brut durant la période d'imposition considérée. Dès lors que l'unique avantage conféré par une convention dont R3 cherche à se prévaloir est celui prévu par les dispositions de l'article 10 en ce qui concerne les dividendes, R3 n'est pas tenue d'appliquer le critère de non-érosion de la base d'imposition prévu par le sous-alinéa (ii). En conséquence, R3 est une personne admissible susceptible de bénéficier de l'avantage au titre des dividendes au sens de l'alinéa d) puisqu'elle satisfait au critère de propriété énoncé au sous-alinéa (i).
- *Exemple C* : Supposons que, pendant toute la période considérée, P2 (la société concernée) soit une société détenue à 100 pour cent par P1, société cotée en bourse qui satisfait aux conditions énoncées par l'alinéa c). P2 et P1 sont des résidents de l'autre État contractant.

Durant la période d'imposition considérée, les seuls éléments de revenu de P2 sont des produits d'intérêts d'un montant de 100, provenant du premier État mentionné, au titre desquels P2 demande à bénéficier des avantages prévus par les dispositions de l'article 11 de la Convention. P2 effectue un paiement d'intérêts déductibles de 100 en faveur de P1, personne qui satisfait aux conditions prévues par l'alinéa c). P1 effectue à son tour, durant la même période d'imposition, un paiement déductible de 100 en faveur de TiersCo, société résidente dans l'État Y. P2, par l'intermédiaire de P1, a indirectement effectué un paiement entraînant une érosion de la base d'imposition d'un montant de 100 en faveur d'une personne non éligible. Dans cet exemple, le critère de non-érosion de la base d'imposition prévu par le sous-alinéa (ii) n'est pas satisfait, et P2 ne peut obtenir le statut de personne admissible.

33. Comme indiqué dans les commentaires sur l'article 1, certains États considèrent qu'il conviendrait d'inclure dans leurs conventions fiscales des dispositions permettant de refuser l'application de dispositions spécifiques d'une convention au revenu versé à des personnes liées (au sens du paragraphe 7) qui bénéficient de régimes qui constituent des « régimes fiscaux spéciaux » (voir les paragraphes 85 à 100 des Commentaires sur l'article 1 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 144 des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle*]) et de refuser l'application de

l'article 11 aux intérêts versés à des personnes liées qui bénéficient de dispositions relatives à une déduction notionnelle au titre des fonds propres (voir le paragraphe 107 des Commentaires sur l'article 1 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 144 des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle*]). Ces États peuvent vouloir modifier le critère de non-érosion de la base d'imposition prévu par le sous-alinéa (ii) pour inclure dans la catégorie des « personnes non éligibles » les personnes qui, bien qu'elles soient résidentes de l'un des États contractants, bénéficient de tels régimes fiscaux spéciaux ou de déductions notionnelles relatives aux paiements déductibles qui leur sont versés ou dus. À cet effet, les modifications suivantes pourraient être apportées au sous-alinéa (ii) :

- (ii) en ce qui concerne les avantages prévus par la Convention autres que ceux énoncés dans les dispositions de l'article 10, moins de 50 pour cent du revenu brut de la société et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé au titre de la période d'imposition qui inclut [*ce moment*] est versé ou dû, directement ou indirectement, sous la forme de paiements (en excluant les paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels et, dans le cas d'un groupe testé, les transactions intra-groupe) qui sont déductibles durant cette période d'imposition aux fins des impôts visés par la Convention dans l'État contractant de résidence de la société
  - A) à des personnes qui ne sont pas résidentes de l'un des États contractants pouvant prétendre aux avantages conférés par la Convention en vertu des alinéas *a*), *b*), *c*) ou *e*) ;
  - B) à des personnes qui sont des personnes liées à la personne visée dans le présent alinéa et qui bénéficient d'un régime fiscal spécial tel que défini au [référence au paragraphe de la Convention dans lequel figure la définition du terme « régime fiscal spécial »] concernant le paiement déductible ; ou
  - C) s'agissant d'un paiement d'intérêts, à des personnes liées à la personne visée dans le présent alinéa qui bénéficient des déductions notionnelles décrites dans [référence au paragraphe de l'article 11 relatif aux déductions notionnelles au titre des fonds propres].

34. L'exemple ci-dessous illustre la mise en application de la formulation alternative du critère de non-érosion de la base d'imposition décrit dans le paragraphe précédent :

- *Exemple* : Les hypothèses retenues sont identiques à celles énoncées ci-dessus dans l'exemple B du paragraphe 32, hormis concernant R3, qui perçoit pour seul élément de revenu le montant de 100 sous forme de redevances provenant de l'État auquel le bénéficiaire des avantages conférés par une convention est demandé en invoquant les dispositions de l'article 12. R3 effectue un paiement de redevances déductible de 100 en faveur de R1. Pendant toute la période considérée, R1 bénéficie d'un régime fiscal spécial (tel que défini dans la Convention) applicable aux redevances.

Le critère de propriété du sous-alinéa (i) de l'alinéa *d*) est vérifié puisque R1, société qui satisfait aux conditions énoncées à l'alinéa *c*), détient indirectement au moins 50 pour cent de l'ensemble des droits de vote et de la valeur de R3, et que R2 est un détenteur intermédiaire admissible. Cependant, même si R1 est une personne qui satisfait aux conditions de l'alinéa *c*), le paiement de redevances déductible effectué par R1 en faveur de R3 entraîne une érosion de la base d'imposition puisque R1 est une personne non éligible. R1 est une personne liée à R3 et bénéficie d'un régime fiscal spécial applicable aux revenus de redevances. Dans cet exemple, le critère de non-érosion de la base d'imposition défini au sous-alinéa (ii) n'est pas vérifié par R3 qui a effectué un paiement entraînant une érosion de la base d'imposition d'un montant de 100 en faveur d'une personne qui bénéficie d'un régime fiscal spécial, or ce montant dépasse la limite admissible pour R3 concernant des paiements entraînant une érosion de la base d'imposition effectués en faveur de personnes non éligibles (cette limite étant franchie dès lors que le total de ces paiements n'est pas inférieur à 50).

35. Certains États peuvent toutefois considérer qu'il n'est pas nécessaire d'imposer le critère de non-érosion de la base d'imposition prévu par le sous-alinéa (ii) dans le cas de sociétés qui sont détenues principalement par des sociétés ou entités cotées en bourse. Ces États peuvent donc choisir d'omettre l'alinéa *d*) et opter pour la version suivante de l'alinéa *c*), qui vise simultanément les sociétés ou entités cotées en bourse et les sociétés dans lesquelles au plus cinq sociétés ou entités cotées en bourse détiennent une participation majoritaire (les États qui suivent cette approche devraient également renumérotter les alinéas suivants du paragraphe 2 et remplacer les renvois à « l'alinéa *c* » par des renvois au « sous-alinéa (i) de l'alinéa *c* » dans le libellé des critères de « propriété / non-érosion de la base

d'imposition », des « avantages dérivés » et de la « société de siège » afin d'éviter le problème décrit au paragraphe 30 [*des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité ci-dessus*] :

- c) une société ou une entité si, pendant la durée de la période d'imposition incluant [*ce moment*]
  - (i) la principale catégorie de ses actions (et toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) fait régulièrement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus et :
    - A) la principale catégorie de ses actions fait principalement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus dans l'État contractant dont la société ou l'entité est résidente ; ou
    - B) le siège principal de direction et de contrôle de la société ou de l'entité se situe dans l'État contractant dont elle est résidente ; ou
  - (ii) au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions (et au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) de la société ou de l'entité sont détenus directement ou indirectement par au plus cinq sociétés et entités fondées à bénéficier des avantages accordés en vertu du sous-alinéa (i) du présent alinéa, sous réserve que, dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire soit résident de l'État contractant duquel un avantage est réclamé en vertu de cette Convention ou est un détenteur intermédiaire admissible ;

*Alinéa (e) : organismes à but non lucratif et fonds de pension reconnus*

13. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur la version OCDE détaillée de l'alinéa (e) du paragraphe 2 de cet article, est applicable à la disposition correspondante de l'article 29 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été

apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

39. À l'alinéa *e*) de la version détaillée sont définies les règles selon lesquelles certaines organisations à but non lucratif (dans la mesure où elles répondent aux critères de résidence d'un État contractant comme indiqué au paragraphe 8.11 des Commentaires sur l'article 4 [de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 5 des commentaires sur l'article 4 du présent Modèle]) et [les] fonds de pension reconnus [tels que définis à l'alinéa *g*) du paragraphe 1 de l'article 3 du présent Modèle] pourront prétendre au bénéfice des avantages prévus par la Convention.

40. Les entités visées au sous-alinéa *i*) peuvent automatiquement prétendre au bénéfice des avantages conférés par les conventions, quel que soit le lieu de résidence de leurs bénéficiaires ou de leurs membres. Ces entités sont généralement des entités qui n'acquittent pas d'impôts dans leur État de résidence qui ont été constituées et dont l'activité est exercée uniquement dans le but de remplir certaines fonctions sociales (philanthropiques, scientifiques, artistiques, culturelles ou éducatives). La description de ces entités incluse dans le sous-alinéa *i*) concernant chaque État contractant renvoie de manière générale aux dispositions de la législation nationale de cet État qui décrivent ces entités, ou aux critères retenus par cette législation pour les identifier. En fonction de la formulation utilisée, les États peuvent également souhaiter modifier le sous-alinéa *i*) afin d'autoriser leurs autorités compétentes à modifier ou compléter en conséquence la description fournie.

14. En mentionnant les « fonds de pension reconnus » (tels que définis à l'alinéa *g*) du paragraphe 1 de l'article 3) au sous-alinéa *ii*), on fait en sorte que ces fonds de pension auront droit aux avantages de la convention, que les intérêts bénéficiaires dans ces fonds soit ou non détenus par des personnes physiques qui sont des résidents de l'État dans lequel ils sont établis ou qui sont des résidents d'autres États. Comme indiqué au paragraphe 17 des commentaires sur l'article 3, cependant, certains États peuvent préférer restreindre la définition d'un fonds de pension reconnu pour répondre aux éventuels problèmes de chalandage découlant de cet aspect de la définition. Cela se ferait en adoptant la formulation alternative de la définition figurant dans ce paragraphe des commentaires sur l'article 3.

15. Cependant, tous les États n'incluent pas la définition de « fonds de pension reconnu » dans leurs conventions fiscales. Les États qui n'incluent pas cette définition voudront peut-être modifier l'article 29 de manière à permettre qu'un fonds de pension qui constitue par ailleurs un résident d'un État contractant puisse se qualifier comme « personne admissible » s'il remplit les conditions prévues dans la formulation alternative de la définition au paragraphe 17 des commentaires sur l'article 3 en ce qui concerne la détention des intérêts bénéficiaires dans le fonds de pension par des personnes qui sont soit des résidents d'un État contractant, soit, éventuellement, des bénéficiaires équivalents.

*Alinéa (f) : propriété / non-érosion de la base d'imposition*

16. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur la version OCDE détaillée de l'alinéa (f) du paragraphe 2 de cet article, est applicable à la disposition correspondante de l'article 29 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

46. L'alinéa f) de la version détaillée prévoit une autre méthode pour déterminer s'il y a lieu d'ouvrir droit aux avantages prévus par la Convention et cette méthode s'applique à toute forme d'entité juridique résidente d'un État contractant. La condition prévue à l'alinéa f), appelée le critère de « propriété / non-érosion de la base d'imposition », recouvre en fait deux conditions qui toutes deux doivent être satisfaites pour que le résident ait droit aux avantages conférés par la Convention au titre de l'alinéa f).

47. En vertu du sous-alinéa (i), qui a trait au critère de la propriété, 50 pour cent au moins du total des droits de vote et de la valeur des actions en circulation (et au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) de la personne doivent être détenus, directement ou indirectement, [au moment où] les avantages conférés par une convention seraient en principe accordés et pendant au moins la moitié des jours compris dans une période de douze mois incluant

[*ce moment*], par des personnes qui sont résidentes de l'État contractant dont cette personne est résidente et qui ont elles-mêmes droit aux avantages conférés par la Convention en vertu des alinéas *a*), *b*), *c*) ou *e*). En cas de détention indirecte, chacun des détenteurs intermédiaires doit toutefois être un détenteur intermédiaire admissible. Le terme « détenteur intermédiaire admissible » est défini au paragraphe 7 ; selon cette définition, ce terme désigne également les résidents du même État contractant que la société qui demande à bénéficier des avantages conférés par la Convention au titre de l'alinéa *f*).

48. L'alinéa *f*) visera généralement des sociétés privées, mais il pourra également s'appliquer à une entité telle qu'une fiducie (trust) résidente d'un État contractant qui satisfait par ailleurs aux conditions prévues dans cet alinéa. Conformément à la définition du terme « actions » énoncée au paragraphe 7, ce terme renvoie, dans le cas d'entités qui ne sont pas des sociétés, à des titres de participation qui sont comparables à des actions ; tel sera généralement le cas d'un intérêt bénéficiaire détenu dans une fiducie. Aux fins du sous-alinéa (i), l'intérêt bénéficiaire détenu dans une fiducie sera réputé être détenu par ses bénéficiaires en proportion de l'intérêt actuariel de chaque bénéficiaire dans la fiducie. L'intérêt d'un bénéficiaire qui a droit à la partie restante d'une fiducie sera égal à 100 pour cent déduction faite des parts cumulées en pourcentage détenues par les bénéficiaires du revenu. L'intérêt d'un bénéficiaire dans une fiducie ne sera pas considéré comme détenu par une personne ayant droit aux avantages résultant des dispositions des alinéas *a*), *b*), *c*) ou *e*) s'il n'est pas possible de déterminer son intérêt actuariel. En conséquence, s'il n'est pas possible de déterminer l'intérêt actuariel des bénéficiaires d'une fiducie, le critère de propriété prévu au sous-alinéa (i) ne peut être satisfait, sauf si tous les bénéficiaires possibles sont des personnes qui ont droit aux avantages conférés en vertu des alinéas *a*), *b*), *c*) ou *e*).

49. Le critère de non-érosion de la base d'imposition énoncé au sous-alinéa (ii) est pour l'essentiel analogue au critère du même nom défini au sous-alinéa (ii) de l'alinéa *d*) à la différence près que, dans le cas présent, il s'applique également aux personnes qui cherchent à se prévaloir d'avantages conférés par une convention au titre de l'article 10. Ce critère est vérifié dès lors que

- moins de 50 pour cent du revenu brut de la personne (et, le cas échéant, moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé), au titre de la période d'imposition qui inclut la date de la demande visant à bénéficier des avantages conférés par une convention, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous

forme de paiements effectués en faveur de personnes non éligibles et qui sont déductibles, aux fins fiscales, lors du calcul de l'impôt dû par la société dans son État de résidence ; et

- moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé (le cas échéant), au titre de la période d'imposition qui inclut la date de la demande visant à bénéficier des avantages conférés par une convention, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous forme de paiements effectués en faveur de personnes non éligibles et qui sont déductibles, aux fins fiscales, lors du calcul de l'impôt dû par tout membre du groupe testé dans l'État de résidence de la société qui cherche à obtenir les avantages précités.

50. Le terme « personne non éligible » utilisé au paragraphe précédent désigne toute personne autre qu'un résident de l'un ou l'autre État contractant pouvant prétendre aux avantages conférés par la Convention en vertu des alinéas *a*), *b*), *c*) ou *e*) du paragraphe 2. Les termes « groupe testé » et « revenu brut », qui sont utilisés dans le sous-alinéa (ii), sont définis au paragraphe 7.

51. Le critère de non-érosion de la base d'imposition énoncé au sous-alinéa (ii), à la différence de celui défini par l'alinéa *d*), s'applique aux personnes qui cherchent à se prévaloir d'avantages conférés par une convention au titre de l'article 10. Aux fins de l'application du sous-alinéa (ii), ces personnes doivent inclure dans leur revenu brut tous les dividendes perçus, y compris ceux qui sont effectivement exonérés d'impôt dans leur État de résidence. Cette disposition figure à l'alinéa (i) de la définition du terme « revenu brut » énoncée au paragraphe 7.

52. Tout comme dans le cas du critère de non-érosion de la base d'imposition défini à l'alinéa *d*), aux fins de l'application du critère visé au sous-alinéa (ii), les paiements déductibles (c'est-à-dire qui ont pour effet d'éroder la base d'imposition) ne comprennent pas les montants de pleine concurrence versés ou dus dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels. Dans la mesure où ils sont déductibles de l'assiette imposable en vertu de la législation fiscale en vigueur dans l'État de résidence de la personne, les distributions des fiducies (trusts) constituent des paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition. Les déductions pour dépréciation et amortissement, qui ne constituent pas des paiements ou des montants dus à d'autres personnes, ne sont pas pris en compte aux fins du sous-alinéa (ii). Par ailleurs, dans le cas d'un groupe testé, les transactions intra-groupe ne constituent pas des paiements déductibles. Enfin, les paiements d'intérêts, qui ne sont pas des montants de



pleine concurrence versés ou dus dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels, sont pris en compte s'ils sont effectués en faveur d'une personne non éligible.

53. Comme expliqué plus haut au paragraphe 33 [*des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 12 ci-dessus des commentaires sur l'article 29 du présent Modèle*], applicable au critère de non-érosion de la base d'imposition figurant à l'alinéa d), les États qui souhaitent refuser l'application de dispositions spécifiques d'une convention à un revenu versé à des personnes liées bénéficiant de régimes qui constituent des « régimes fiscaux spéciaux » et refuser l'application de l'article 11 aux intérêts versés à des personnes liées qui bénéficient de dispositions du droit interne prévoyant une déduction notionnelle au titre des fonds propres, peuvent également vouloir modifier le critère de non-érosion de la base d'imposition prévu au sous-alinéa (ii) pour inclure dans la catégorie des « personnes non éligibles » les personnes qui, bien qu'elles soient résidentes de l'un des États contractants, bénéficient de régimes fiscaux spéciaux ou de déductions notionnelles au titre de paiements déductibles qui leurs sont versés ou dus. À cet effet, les modifications suivantes pourraient être apportées au sous-alinéa (ii) :

- (ii) moins de 50 pour cent du revenu brut de la société et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé au titre de la période d'imposition qui inclut [*ce moment*], est versé ou dû, directement ou indirectement, sous la forme de paiements (en excluant les paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou de biens corporels et, dans le cas d'un groupe testé, les transactions intra-groupe) qui sont déductibles durant cette période d'imposition aux fins des impôts visés par la Convention dans l'État contractant de résidence de la société
  - A) à des personnes qui ne sont pas des résidents de l'un des États contractants pouvant prétendre aux avantages conférés par la Convention en vertu des alinéas a), b), c) ou e) ;
  - B) à des personnes qui sont des personnes liées à la personne visée dans le présent alinéa et qui bénéficient d'un régime fiscal spécial tel que défini au [référence au paragraphe de la Convention dans lequel figure la définition du terme « régime fiscal spécial »] de la présente

Convention concernant le paiement déductible ; ou

- C) s'agissant d'un paiement d'intérêts, à des personnes qui sont des personnes liées à la personne visée dans le présent alinéa et qui bénéficient des déductions notionnelles décrites dans [référence au paragraphe de l'article 11 relatif aux déductions notionnelles au titre des fonds propres] ;

54. Les exemples ci-après illustrent l'application par un État contractant (désigné en l'occurrence le « premier État mentionné ») du critère de non-érosion de la base d'imposition énoncé au sous-alinéa (ii) de l'alinéa *f*), en tenant compte des définitions des termes « groupe testé » et « revenu brut » figurant au paragraphe 7 :

- *Exemple A* : Les hypothèses retenues ici s'appliquent pendant toute la période considérée : R2 (l'entité qui souhaite bénéficier des avantages conférés par une convention au titre de l'alinéa *f*)) est une filiale détenue à 100 pour cent par R1, à son tour détenue à 100 pour cent par Z, une personne physique. R2, R1 et Z sont toutes trois des résidents de l'autre État contractant au sens de l'article 4. R2 et R1 appartiennent au même groupe d'intégration fiscale. Le critère de propriété du sous-alinéa (i) de l'alinéa *f*) est vérifié puisque Z, personne admissible au sens de l'alinéa *a*), détient indirectement au moins 50 pour cent de l'ensemble des droits de vote et de la valeur de R2, et que R1 est un détenteur intermédiaire admissible.

Au cours de la période d'imposition considérée, R2 perçoit deux versements : 50 sous forme de dividendes exonérés d'impôt versés par une société résidente d'un État tiers et 50 sous forme d'intérêts générés dans le premier État mentionné. R2 effectue un paiement d'intérêts déductibles d'un montant de 24 en faveur d'une personne non éligible et verse un dividende d'un montant de 51 à R1. Outre ces dividendes reçus de R2 pour un montant de 51, R1 perçoit un revenu supplémentaire de 100 versé par des personnes extérieures au groupe testé. R1 effectue un paiement d'intérêts déductibles d'un montant de 51 en faveur d'une personne non éligible. R2 cherche à bénéficier des avantages prévus par les dispositions de l'article 11 de la Convention, mais n'invoque pas l'article 10.

Le critère de non-érosion de la base d'imposition est appliqué ici au groupe testé constitué par R1 et R2. Le revenu brut du groupe testé est égal à 150 (50 sous forme de d'intérêts générés dans le premier État mentionné, plus 100 sous forme de revenu

supplémentaire versé par des personnes extérieures au groupe testé). R2 a effectué un paiement ayant pour effet d'éroder la base d'imposition d'un montant de 24 et R1 en a effectué un autre d'un montant de 51 en faveur de personnes non éligibles. Les paiements ayant entraîné une érosion de la base d'imposition du groupe testé s'élèvent à 75 (24 + 51), ce qui n'est pas inférieur à la limite admissible, égale à 50 pour cent du revenu brut du groupe testé, qui atteint 150. En conséquence, le critère de non-érosion de la base d'imposition n'est pas satisfait et R2 n'est pas une personne admissible en application de l'alinéa f).

- *Exemple B* : Les hypothèses sont identiques à celles de l'exemple A, hormis que R2 cherche cette fois à obtenir la qualité de personne admissible non pas au regard du revenu de 50 perçu sous forme d'intérêts générés dans le premier État mentionné mais au regard du montant de 50 perçu sous forme de dividendes versés par une société résidente de ce même État. Aux fins de la demande que R2 formule, son revenu brut est donc égal à 100 (50 sous forme de dividendes versés par une société résidente d'un État tiers et 50 sous forme de dividendes versés par une société résidente du premier État mentionné). Le revenu brut du groupe testé s'élève à 200 (soit le revenu brut de R2, égal à 100, auquel s'ajoute le revenu de R1, versé par des personnes extérieures au groupe testé et égal à 100). R2 a effectué un paiement ayant pour effet d'éroder la base d'imposition d'un montant de 24 et R1 en a effectué un autre d'un montant de 51. Pour ce qui concerne R2, le paiement entraînant une érosion de la base d'imposition, d'un montant de 24, reste inférieur à la limite de 50 pour cent du revenu brut de cette entité, égal à 100. En outre, les paiements ayant entraîné une érosion de la base d'imposition du groupe testé s'élèvent à 75 (24 + 51), ce qui est inférieur à la limite admissible, égale à 50 pour cent du revenu brut du groupe testé, qui atteint 200. En conséquence, dans cet exemple, le critère de non-érosion de la base d'imposition du sous-alinéa (ii) est satisfait, et R2 est, au sens de l'alinéa f), une personne admissible fondée à bénéficier d'une réduction du taux d'imposition appliqué aux dividendes versés par la société résidente du premier État mentionné.

### *Alinéa (g) : Organismes de placement collectif*

17. Les organismes de placement collectif qui seraient couverts par des dispositions spécifiques incluses au paragraphe 4 de l'article 1 (voir

la section sur « L'investissement collectif » dans les commentaires sur l'article 1) seraient logiquement inclus dans la définition de « personne admissible » parce que les risques de chalandage fiscal que pourraient poser l'investissement dans de tels organismes par des résident d'États tiers devraient être traités lors dans le cadre de la rédaction de ces dispositions (comme expliqué aux paragraphes 20 à 29 des commentaires sur l'article 1).

### ***Paragraphe 3 : exercice actif d'une activité d'entreprise***

18. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur le paragraphe 3 de cet article, est applicable à la disposition correspondante de l'article 29 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

68. Un autre critère permettant de déterminer si un résident d'un État contractant peut bénéficier des avantages conférés par la Convention est proposé au paragraphe 3. Ce critère vise certains éléments de revenu qui sont liés à l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans l'État de résidence. Il est admis dans ce paragraphe que lorsqu'une entité résidente d'un État contractant exerce activement une activité d'entreprise dans cet État, y compris des activités menées par des personnes liées, et tire des revenus ayant leur source dans l'autre État contractant qui émanent de ces activités ou en constituent un élément accessoire, le fait d'accorder les avantages conférés par la Convention au titre de ces revenus ne donne pas matière à craindre un risque de chalandage fiscal, indépendamment de la nature de l'entité et de l'identité de ses propriétaires. Ce paragraphe ouvrira droit aux avantages prévus par la Convention dans un grand nombre de situations dans lesquelles le bénéfice de ces avantages aurait par ailleurs été refusé en vertu du paragraphe 1 au motif que l'entité n'est pas une « personne admissible » au sens du paragraphe 2.

69. Un résident d'un État contractant, alors même qu'il n'est pas une personne admissible en vertu du paragraphe 2, peut prétendre au bénéfice des avantages conférés en vertu du paragraphe 3. Selon le

critère relatif à l'exercice actif d'une activité d'entreprise décrit au paragraphe 3, une personne (généralement une société) sera admissible aux avantages prévus par la Convention si elle satisfait à deux conditions : premièrement, elle est engagée dans l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans son État de résidence et deuxièmement, les versements au titre desquels le droit aux avantages est revendiqué sont liés à cette activité. Dans certains cas, un critère supplémentaire doit être appliqué selon lequel l'activité doit présenter un caractère substantiel en volume par rapport à l'activité exercée dans l'État où les revenus ont leur source.

70. La règle générale selon laquelle un résident d'un État contractant qui est engagé dans l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans cet État peut bénéficier des avantages conférés par la Convention au titre d'un élément de revenu ayant sa source dans l'autre État contractant est énoncée à l'alinéa *a*). Cet élément de revenu doit toutefois émaner de cette activité ou en constituer un élément accessoire.

71. L'expression « activité d'entreprise » n'est pas définie [...] et, en vertu de la règle générale énoncée au paragraphe 2 de l'article 3, il faut lui donner le sens qu'elle a dans le droit interne. L'on considérera généralement qu'une entité est engagée dans l'exercice actif d'une activité d'entreprise seulement si les personnes par l'intermédiaire desquelles elle agit (comme les cadres ou les travailleurs d'une société) exercent des activités de gestion et d'exploitation présentant un caractère substantiel.

72. Les sous-alinéas (i) à (iv) de l'alinéa *a*) recensent les activités spécifiques dont l'exercice, qu'il concerne une seule ou plusieurs d'entre elles, est considéré, aux fins du paragraphe 3, comme ne constituant pas l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans un État contractant, y compris lorsque toutes ces fonctions sont exercées dans le même État. Ces activités sont les suivantes : (i) les activités propres à une société de portefeuille ; (ii) la supervision ou l'administration d'ensemble d'un groupe de sociétés ; (iii) les fonctions de financement d'un groupe (y compris la gestion centralisée de la trésorerie) ; ou (iv) la réalisation ou la gestion de placements, à moins que ces activités ne soient exercées par une banque (ou par un établissement financier, si les États contractants en conviennent ainsi), une compagnie d'assurance ou un opérateur sur titres agréé dans le cadre ordinaire de ses activités.

73. L'ajout de cette liste d'activités permet de préciser que l'exercice de fonctions de support administratif au sein d'entreprises multinationales ou d'activités propres à des sociétés de portefeuille ne

constituent pas l'exercice actif d'une activité d'entreprise et que, par conséquent, le bénéfice des avantages conventionnels prévus par le paragraphe 3 ne peut être accordé au titre des revenus émanant de ces activités ou qui en constituent un élément accessoire. Certains États considèrent cependant que certaines des activités visées aux sous-alinéas (i) à (iv), voire toutes, devraient entrer en ligne de compte pour reconnaître l'exercice actif d'une activité d'entreprise ; ces États pourront modifier en conséquence l'alinéa a).

74. Aux fins de déterminer si un élément de revenu émane de l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans l'État de résidence il conviendra de prendre en compte l'ensemble des faits et circonstances du cas d'espèce. En règle générale, un élément de revenu émane de l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans l'État de résidence s'il existe un lien, dans les faits, entre l'activité d'entreprise exercée activement et l'élément de revenu au titre duquel des avantages conférés par une convention sont demandés. À titre d'exemple, si une entreprise conduit des activités de recherche-développement dans son État de résidence et met au point un brevet relatif à un nouveau procédé, il existerait, dans les faits, un lien factuel entre les redevances générées par les licences d'utilisation de ce brevet et l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans l'État de résidence. Dans le cas de dividendes ou d'intérêts versés à une société mère, il conviendra d'examiner quelles sont les activités conduites par la société à l'origine des versements afin de déterminer si ces dividendes ou intérêts émanent de l'activité d'entreprise exercée activement par la société mère dans son État de résidence.

75. Aux fins de déterminer si les activités de la société payante dans l'État de la source ont le lien factuel nécessaire avec l'activité d'entreprise activement exercée dans l'État de résidence, il est important de comparer les gammes d'activité dans chaque État. La gamme d'activités dans l'État de la source peut se situer en amont ou en aval de l'activité menée dans l'État de résidence. En conséquence, la gamme d'activités dans l'État de la source peut consister à alimenter en intrants un processus de fabrication se déroulant dans l'État de résidence, ou à vendre le produit issu du processus de fabrication assuré par un résident. Les exemples qui suivent illustrent ces principes :

- *Exemple A* : ACO est une société résidente de l'État A qui remplit la condition de l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans cet État puisqu'elle y fabrique le produit X. ACO détient 100 pour cent des actions de BCO, société résidente de l'État B. BCO achète à ACO le produit X qu'elle distribue auprès de sa

clientèle dans l'État B. Compte tenu du lien existant, dans les faits, entre l'activité de distribution du produit X par BCO et la fabrication de ce produit par ACO, les dividendes versés par BCO à ACO seront considérés comme des revenus émanant de l'activité d'entreprise d'ACO.

- *Exemple B* : ACO est une société résidente de l'État A dans lequel elle exploite une grande installation de recherche-développement qui met au point des éléments de propriété intellectuelle dont elle concède des licences d'exploitation à des filiales situées dans le monde entier, y compris à BCO. ACO détient 100 pour cent des actions de BCO, société résidente de l'État B. BCO fabrique les produits conçus par ACO et les commercialise dans l'État B. Compte tenu du lien existant, dans les faits, entre les activités d'entreprise menées par BCO et l'activité d'entreprise exercée activement par ACO dans l'État A, les redevances versées par BCO à ACO au titre de l'utilisation d'éléments de propriété intellectuelle seront considérés comme des revenus émanant de l'activité d'entreprise d'ACO.
- *Exemple C* : ACO est une société résidente de l'État A dans lequel elle exerce activement une activité de fabrication qui requiert l'utilisation de la matière première X. ACO détient 100 pour cent des actions de BCO, société résidente de l'État B, dans lequel de grandes quantités de la matière première X sont disponibles. BCO extrait la matière première X et la vend à ACO, qui l'utilise pour fabriquer les produits qu'elle vend sur le marché libre. Dans la mesure où l'activité de BCO consiste à fournir en amont à ACO des matières premières destinées à la fabrication des produits d'ACO, il existe un lien, dans les faits, entre l'activité d'entreprise de BCO et les activités de fabrication d'ACO dans l'État A. Les dividendes versés par BCO à ACO seront considérés comme des revenus émanant de l'activité d'entreprise d'ACO.

76. Un élément de revenu provenant de l'État de la source est « accessoire » par rapport à l'activité menée dans l'État de résidence si la production de cet élément facilite l'exercice de l'activité de l'entreprise dans l'État de résidence. Un exemple de revenu accessoire est le placement temporaire du fonds de roulement d'une personne installée dans l'État de résidence dans des titres émis par des personnes installées dans l'État de la source.

77. Une condition supplémentaire, énoncée à l'alinéa *b*) du paragraphe 3, vient s'ajouter à la règle générale énoncée à l'alinéa *a*) dans

les cas où l'activité produisant l'élément de revenu en question est exercée soit par la personne qui produit le revenu, soit par une personne liée installée dans l'État de la source. L'alinéa *b*) prévoit que, dans ces circonstances, l'activité d'entreprise exercée dans l'État de résidence doit être substantielle par rapport à l'activité exercée dans l'État de la source. La détermination du caractère substantiel est fondée sur l'ensemble des faits et circonstances, y compris la taille relative des entreprises dans chaque État contractant, la taille relative des économies et des marchés dans les deux États, la nature des activités exercées dans chaque État et les contributions respectives de celles-ci à l'activité d'entreprise exercée dans chaque État.

78. L'analyse permettant de déterminer s'il convient d'appliquer l'alinéa *b*) doit s'opérer séparément pour chaque élément de revenu provenant de l'État de la source, en tenant compte de l'activité d'entreprise menée dans l'État de résidence duquel l'élément de revenu en question émane. Il est dès lors possible qu'une personne ait le droit de bénéficier des avantages conférés par la Convention au titre d'un élément de revenu donné et non au titre d'un autre. Lorsqu'un résident d'un État contractant est fondé à bénéficier des avantages découlant de la Convention au titre d'un élément de revenu particulier en vertu du paragraphe 3, il est fondé à bénéficier de tous les avantages conférés par la Convention dans la mesure où ceux-ci concernent l'imposition de cet élément de revenu dans l'État de la source.

79. Le critère relatif au caractère substantiel de l'activité prévu par l'alinéa *b*) ne s'applique pas, cependant, si l'activité qui génère l'élément de revenu considéré n'est pas menée dans l'État de la source par le résident qui revendique le bénéfice des avantages conférés par une convention, ni par une personne liée installée dans l'État de la source. Par exemple, si une petite entreprise de recherche installée dans un État met au point un processus dont elle concède la licence à une société pharmaceutique de très grande taille qui n'est pas, vis-à-vis d'elle, une personne liée et qui est située dans un autre État, la taille de l'activité d'entreprise de l'entreprise de recherche dans le premier État ne doit pas être comparée à la taille de l'activité d'entreprise du fabricant. De même, une banque de taille modeste sise dans un État qui accorde un prêt à une société de très grande taille qui n'est pas, vis-à-vis d'elle, une personne liée et qui mène une activité d'entreprise dans l'autre État n'a pas à satisfaire au critère relatif au caractère substantiel pour déterminer si elle peut bénéficier des avantages conférés par la Convention au titre du paragraphe 3.



80. L'alinéa *c*) vise les activités exercées par des personnes liées et prévoit des règles d'attribution aux fins de l'application des règles des alinéas *a*) et *b*) relatives au caractère substantiel d'une activité. Ainsi, ces règles s'appliquent pour déterminer si une personne satisfait au critère énoncé à l'alinéa *a*), à savoir si elle exerce activement une activité d'entreprise et si l'élément de revenu émane de cette activité d'entreprise, ainsi que pour faire la comparaison exigée afin d'établir si le critère relatif au « caractère substantiel » de l'activité figurant à l'alinéa *b*) est satisfait. Le terme « personne liée » est défini [...] paragraphe 7 [...].

81. Les exemples suivants illustrent l'application du paragraphe 3 dans le cas d'activités exercées par des personnes liées :

- *Exemple A* : PARENTCO est résidente d'un État tiers et est la société mère de HOLDCO, qui est elle-même la société mère de OPCO1 et OPCO2. OPCO1 et HOLDCO sont des résidents de l'État A. OPCO2 est un résident de l'État B. OPCO1 et OPCO2 exercent activement une activité de fabrication du même produit dans leur État de résidence. HOLDCO gère les investissements du groupe et n'est pas considérée comme exerçant activement une activité d'entreprise. HOLDCO perçoit des dividendes versés par OPCO2. En application de l'alinéa *c*), il est considéré que HOLDCO exerce activement une activité d'entreprise étant donné qu'elle est réputée [exercer] les activités d'OPCO1, qui elle-même exerce activement une activité d'entreprise. HOLDCO est donc traitée comme une entité qui exerce activement une activité d'entreprise dans l'État A. Néanmoins, le fait que l'activité d'entreprise présumée de HOLDCO soit identique à celle d'OPCO2 ne suffit pas à établir l'existence d'un lien, dans les faits, entre les dividendes versés par OPCO2 et l'activité d'entreprise de HOLDCO. Par conséquent, ces dividendes ne feront pas, en vertu du paragraphe 3, l'objet de l'application de taux d'imposition réduits au titre de l'article 10 de la convention conclue entre les États A et B.
- *Exemple B* : ACO est une société résidente de l'État A dans lequel elle exerce activement une activité de fabrication qui requiert l'utilisation de la matière première X. HOLDCO, également résidente de l'État A, détient 100 pour cent des actions d'ACO, ainsi que de BCO, une société résidente de l'État B dans lequel de grandes quantités de la matière première X sont disponibles. BCO extrait la matière première X et la vend à ACO, qui l'utilise pour fabriquer les produits qu'elle vend sur le marché libre.

En application de l'alinéa c), il est considéré que HOLDCO exerce activement une activité d'entreprise étant donné qu'elle est réputée [exercer] les activités d'ACO. Les activités d'entreprise de BCO consistent à fournir en amont des matières premières destinées à l'activité de fabrication que HOLDCO est réputée exercer activement, et sont à ce titre considérées comme étant factuellement liées à l'activité d'entreprise que HOLDCO est réputée exercer activement. En conséquence, les dividendes versés par BCO à HOLDCO seront traités comme des revenus émanant de l'activité d'entreprise que HOLDCO est réputée exercer activement.

#### ***Paragraphe 4 : avantages dérivés***

19. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur la version OCDE détaillée du paragraphe 4 de cet article, est applicable à la disposition correspondante de l'article 29 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

83. La manière dont le paragraphe relatif aux avantages dérivés est rédigé dans une convention suivant la version détaillée dépend de la vision qu'ont les États contractants des possibilités de chalandage fiscal qui pourraient éventuellement résulter de ce paragraphe concernant les résidents d'États dont le système fiscal présente certaines caractéristiques d'un régime préférentiel.

84. Comme indiqué dans les Commentaires sur l'article 1, certains États considèrent qu'il conviendrait d'inclure des dispositions dans leurs conventions fiscales afin de refuser l'application de dispositions spécifiques d'une convention à un revenu qui est versé à des personnes liées (telles que définies au paragraphe 7) bénéficiant de régimes qui constituent des « régimes fiscaux spéciaux » (voir les paragraphes 85 à 100 des Commentaires sur l'article 1 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 144 des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle*]) et de refuser l'application de l'article 11 aux intérêts versés à des personnes liées bénéficiant de

dispositions de droit interne prévoyant une déduction notionnelle au titre des fonds propres (voir le paragraphe 107 des Commentaires sur l'article 1 [de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 144 des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle]). Ces États peuvent souhaiter faire en sorte que toute disposition sur les avantages dérivés intégrée dans leurs conventions n'autorise pas les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition au profit de ces personnes liées même si celles-ci sont considérées comme des bénéficiaires équivalents. Les États qui se rallient à ce point de vue souhaiteront vraisemblablement adopter un paragraphe sur les avantages dérivés rédigé comme suit :

4. Une société qui est résidente d'un État contractant peut également bénéficier d'un avantage qui aurait par ailleurs été accordé par la Convention si :

- a) [au moment où] l'avantage aurait par ailleurs été accordé et pendant au moins la moitié d'une période de douze mois incluant [ce moment], au moins 95 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de ses actions (et au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) sont détenus, directement ou indirectement, par au plus sept personnes qui sont des bénéficiaires équivalents, sous réserve que, dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire soit considéré comme un détenteur intermédiaire admissible, et
- b) moins de 50 pour cent du revenu brut de la personne, et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé au titre de la période d'imposition incluant [ce moment], tels que déterminés dans l'État de résidence de la personne, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous la forme de paiements déductibles aux fins des impôts visés par la Convention dans l'État de résidence de la personne (sauf paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou biens corporels, et dans le cas du groupe testé, sauf transactions intra-groupe)
  - (i) à des personnes qui ne sont pas des bénéficiaires équivalents ;
  - (ii) à des personnes qui sont des bénéficiaires équivalents uniquement du fait du paragraphe 5 du

présent article ou d'une disposition pour l'essentiel similaire figurant dans la convention de portée générale visant à éviter la double imposition applicable ;

- (iii) à des personnes qui sont des bénéficiaires équivalents, qui sont des personnes liées à la société décrite dans le présent paragraphe et qui bénéficient d'un régime fiscal spécial, tel que défini dans [référence au paragraphe de la Convention contenant la définition de « régime fiscal spécial »] de la Convention, au titre du paiement déductible, sous réserve que, si la convention de portée générale visant à éviter la double imposition applicable ne contient pas de définition d'un régime fiscal spécial analogue à la définition de ce terme figurant dans la Convention, les principes qui sous-tendent cette définition s'appliquent, mais sans tenir compte de la condition énoncée au sous-alinéa (v) de cette définition ; ou
- (iv) s'agissant d'un paiement d'intérêts, à des personnes qui sont des bénéficiaires équivalents, qui sont des personnes liées à la société décrite dans le présent paragraphe et qui bénéficient de déductions notionnelles du type décrit dans [référence au paragraphe de l'article 11 relatif aux déductions notionnelles au titre des fonds propres].

85. Les États qui ne considèrent pas qu'il conviendrait d'inclure dans leurs conventions fiscales des dispositions relatives aux régimes fiscaux spéciaux et aux déductions notionnelles au titre des fonds propres, peuvent toutefois préférer utiliser la version suivante du paragraphe relatif aux avantages dérivés :

4. Une société qui est résidente d'un État contractant peut également bénéficier d'un avantage qui aurait par ailleurs été accordé par la Convention si :

- a) [au moment où] l'avantage aurait par ailleurs été accordé et pendant au moins la moitié d'une période de douze mois incluant [ce moment], au moins 95 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de ses actions (et au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés) sont détenus, directement

ou indirectement, par au plus sept personnes qui sont des bénéficiaires équivalents, sous réserve que, dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire soit considéré comme un détenteur intermédiaire admissible, et

- b) moins de 50 pour cent du revenu brut de la personne, et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé au titre de la période d'imposition incluant [*ce moment*], tels que déterminés dans l'État de résidence de la personne, est versé ou dû, directement ou indirectement, sous la forme de paiements déductibles aux fins des impôts visés par la Convention dans l'État de résidence de la personne (sauf paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou biens corporels, et dans le cas du groupe testé, sauf transactions intra-groupe)
  - (i) à des personnes qui ne sont pas des bénéficiaires équivalents ; ou
  - (ii) à des personnes qui sont des bénéficiaires équivalents uniquement du fait du paragraphe 5 de cet article ou d'une disposition pour l'essentiel similaire figurant dans la convention de portée générale visant à éviter la double imposition applicable.

86. Certains États peuvent toutefois considérer que les dispositions d'un paragraphe sur les avantages dérivés rédigé en respectant les grandes lignes tracées dans la disposition figurant dans le paragraphe précédent présentent un risque inacceptable de chalandage fiscal dans le cas de paiements qui seraient déductibles dans l'État de la source. Plutôt que de n'accorder aucun avantage dérivé, ces États peuvent préférer restreindre le champ d'application de cette disposition aux seuls dividendes, ceux-ci n'étant généralement pas déductibles. Les États qui adoptent cette position sont libres de modifier la première partie de cette autre disposition et de la rédiger comme suit :

4. Une société qui est résidente d'un État contractant peut également prétendre au bénéfice d'un avantage qui aurait par ailleurs été accordé en vertu de l'article 10 si :

87. Qu'il soit rédigé comme suggéré au paragraphe 84 ou au paragraphe 85 [*des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités ci-dessus*], on trouve

dans le paragraphe 4 sur les avantages dérivés la description d'un autre critère selon lequel un résident d'un État contractant qui n'est pas considéré comme une personne admissible au sens du paragraphe 2 peut bénéficier d'avantages conférés par la Convention au titre de certains éléments de revenu. En règle générale, l'application de ce critère conduit à autoriser une société qui est résidente d'un État contractant à bénéficier d'avantages conférés par la Convention si 95 pour cent des droits de vote et de la valeur de ses actions sont détenus, directement ou indirectement, par au plus sept bénéficiaires équivalents et si la société satisfait à un critère de non-érosion de la base d'imposition. L'exigence selon laquelle au moins 95 pour cent du vote et de la valeur de la société qui cherche à obtenir des avantages conventionnels en vertu du paragraphe 4 appartiennent, directement ou indirectement, à sept bénéficiaires équivalents ou moins vise à éviter le fardeau administratif qui découlerait de l'obligation de déterminer si un grand nombre d'actionnaires sont des bénéficiaires équivalents ; il est également conforme à l'objectif du critère des avantages dérivés qui vise l'octroi d'avantages conventionnels aux sociétés holding d'un groupe multinational dans les situations envisagées par la disposition.

88. On trouve dans l'alinéa *a*) une description du critère de propriété. Selon ce critère, au plus sept bénéficiaires équivalents doivent détenir, directement ou indirectement, des actions représentant au moins 95 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de la société et au moins 50 pour cent de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés pendant au moins la moitié d'une période de douze mois incluant la date à laquelle les avantages auraient par ailleurs été accordés. Dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire doit être un détenteur intermédiaire admissible. L'expression « détenteur intermédiaire admissible » est définie au paragraphe 7 (voir les paragraphes 151 à 154 ci-après [*des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cités ci-dessous*]) ; l'exemple suivant illustre l'application de cette définition dans le contexte du paragraphe 4 :

- *Exemple* : HOLDCO, société résidente de l'État A, est une filiale détenue exclusivement et directement par ZCO, société résidente de l'État Z, elle-même détenue exclusivement et directement par XCO, résidente de l'État X. Les actions de la principale catégorie d'actions de XCO font principalement et régulièrement l'objet de transactions sur le marché boursier de l'État X. HOLDCO ne peut bénéficier des avantages prévus au paragraphe 2 de la

convention conclue entre les États A et B car elle est une filiale d'une société résidente et cotée en bourse dans un État tiers. HOLDCO n'exerce pas activement une activité d'entreprise dans l'État A, et ne peut donc prétendre à aucun avantage prévu au paragraphe 3. HOLDCO perçoit dans l'État B des intérêts dont elle est le bénéficiaire effectif et qui auraient par ailleurs ouvert droit aux avantages prévus à l'article 11 de la convention conclue entre les États A et B. Supposons qu'en vertu des dispositions de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre l'État B et l'État X, XCO soit considérée comme un bénéficiaire équivalent selon la définition de cette expression figurant dans la convention conclue entre les États A et B.

Bien que XCO détienne indirectement toutes les actions d'HOLDCO, ZCO, en tant que détenteur intermédiaire, doit correspondre à la définition de « détenteur intermédiaire admissible » figurant au paragraphe 7 de la convention conclue entre les États A et B pour que HOLDCO puisse bénéficier des avantages prévus à l'article 11 de la convention conclue entre les États A et B au titre des intérêts provenant de l'État B. Si l'État Z n'a pas de convention de portée générale visant à éviter la double imposition en vigueur (ou, si la définition de détenteur intermédiaire admissible est rédigée comme suggéré au paragraphe 153 [*des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessous*], si une telle convention est en vigueur, mais ZCO bénéficie soit d'un régime fiscal spécial ou de déductions notionnelles au titre des fonds propres), ZCO n'est pas considérée comme un détenteur intermédiaire admissible et les conditions prévues à l'alinéa *a*) ne seront pas satisfaites, de sorte que HOLDCO ne pourra bénéficier, en vertu du paragraphe 4, des avantages de la convention.

89. On trouve dans l'alinéa *b*) une description du critère de non-érosion de la base d'imposition applicable aux fins du paragraphe 4. Ce critère est globalement similaire à celui que l'on trouve au sous-alinéa (ii) de l'alinéa *f*) du paragraphe 2 si ce n'est que la liste des personnes non éligibles est différente (voir ci-après). Le critère de non-érosion de la base d'imposition que l'on trouve à l'alinéa *b*) est satisfait si

- moins de 50 pour cent du revenu brut de la société (et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé s'il y en a un), au titre de la période d'imposition incluant [*le moment où*] les

avantages sont réclamés, sont versés ou dus, directement ou indirectement, sous la forme de paiements effectués au profit de personnes non éligibles qui sont déductibles, à des fins fiscales, lors du calcul de l'impôt dû par la société dans l'État dont elle est résidente, et

- moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé (s'il y en a un), au titre de la période d'imposition incluant [*le moment où*] les avantages sont réclamés, sont versés ou dus, directement ou indirectement, sous la forme de paiements effectués au profit de personnes non éligibles qui sont déductibles, à des fins fiscales, lors du calcul de l'impôt dû par tout membre du groupe testé dans l'État de résidence de la société revendiquant les avantages conférés par la convention.

90. On trouve au paragraphe 7 la définition des expressions « groupe testé » et « revenu brut » qui sont utilisés à l'alinéa *b*). Par ailleurs, le terme « personnes non éligibles » utilisé au paragraphe précédent fait référence :

- si le paragraphe 4 est rédigé comme indiqué au paragraphe 84 [*des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessus*], à des personnes qui ne sont pas des bénéficiaires équivalents selon la définition de cette expression figurant au paragraphe 7 ainsi qu'à des personnes qui sont des bénéficiaires équivalents selon cette définition, mais relèvent de l'une des trois catégories suivantes :
  1. elles sont des bénéficiaires équivalents du seul fait qu'elles sont des sociétés de siège conformément au paragraphe 5 de la Convention ou de la convention applicable ;
  2. elles sont des personnes liées (telles que définies au paragraphe 7) à la société revendiquant le droit aux avantages d'une convention en vertu du paragraphe 4 et elles bénéficient au regard du paiement concerné d'un régime fiscal spécial ; ou
  3. dans le cas d'un paiement d'intérêts, elles sont des personnes liées (telles que définies au paragraphe 7) à la société revendiquant le droit aux avantages d'une convention en vertu du paragraphe 4 et elles bénéficient de déductions notionnelles au titre des fonds propres.
- si le paragraphe 4 est rédigé comme indiqué au paragraphe 85 [*des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité ci-dessus*], les personnes qui ne



sont pas des bénéficiaires équivalents selon la définition de cette expression figurant au paragraphe 7 ainsi que les personnes qui sont des bénéficiaires équivalents selon cette définition du seul fait qu'elle sont des sociétés de siège conformément au paragraphe 5 de la Convention ou de la convention applicable.

91. L'exemple suivant illustre l'application du critère de non-érosion de la base d'imposition décrit au paragraphe 4 :

- *Exemple* : La société X, résidente de l'État X, détient la société Y, résidente de l'État Y. La société Y détient la société B, résidente de l'État B qui revendique le droit à des avantages conférés par la convention conclue entre les États A et B conformément au paragraphe 4. La société X est un bénéficiaire équivalent et la société Y est un détenteur intermédiaire admissible selon les définitions de ces expressions figurant au paragraphe 7 de la convention conclue entre les États A et B. En conséquence, la société B satisfait au critère de propriété prévu à l'alinéa *a*) parce que premièrement, la société X, un bénéficiaire équivalent, détient indirectement des actions représentant au moins 95 pour cent du total des droits de vote et de la valeur de la société B et au moins 50 pour cent de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés (telle que définie au paragraphe 7), et, deuxièmement, chaque détenteur intermédiaire (en l'espèce la société Y) est un détenteur intermédiaire admissible.
- Le revenu brut de la société B au titre de la période d'imposition considérée se compose d'intérêts, d'un montant de 100, provenant de l'État A, et de dividendes, d'un montant de 200, provenant d'un État tiers qui sont exonérés d'impôt en vertu de la législation de l'État B. La société B revendique le droit aux avantages conférés par la convention au titre des intérêts se chiffrant à 100. En vertu de la législation de l'État B, la société B, la société Y et la société X ne sont pas autorisées à participer à un régime commun de consolidation fiscale ou à tout autre régime qui autoriserait les trois sociétés à partager leurs bénéfices ou leurs pertes, et il n'existe pas non plus de régime de partage des pertes. Dans cet exemple, il n'y a donc pas de groupe testé. Le revenu brut de la société B est de 100 (intérêts perçus dans l'État A). La société B ne satisfait pas au critère de non-érosion de la base d'imposition prévu à l'alinéa *b*) si elle effectue des paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition d'un montant d'au moins 50 au profit de personnes non éligibles au sens du paragraphe précédent.

### ***Paragraphe 5 : société de siège***

20. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur la version OCDE détaillée du paragraphe 5 de cet article, est applicable à la disposition correspondante de l'article 29 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

92. Le paragraphe 5 prévoit un autre critère selon lequel un résident d'un État contractant qui est une société de siège et qui n'est pas une personne admissible au sens du paragraphe 2 peut bénéficier des avantages conférés par la convention au titre de dividendes et intérêts versés par des membres du groupe multinational dont elle fait partie. Le groupe multinational de la société de siège désigne la société et ses filiales directes et indirectes (et n'inclut pas les sociétés se situant à des niveaux supérieurs).

93. Une société qui revendique le droit à des avantages en tant que société de siège doit satisfaire six conditions. Premièrement, conformément à l'alinéa *a*), le siège principal de direction et de contrôle de la société de siège tel que défini au paragraphe 7 doit se situer dans l'État contractant dont elle est résidente. Le même critère est appliqué aux sociétés cotées. Le sous-alinéa (ii) de la définition de « siège principal de direction et de contrôle » offre la possibilité que, dans des cas limités, la direction d'un sous-groupe (notamment d'un sous-groupe responsable d'un secteur régional) puisse être plutôt assurée par une société qui n'est pas une société de niveau supérieur pour tout le groupe d'entreprises liées, et dans certains cas très précis, une société de niveau inférieur peut satisfaire au critère relatif à la société de siège.

94. Deuxièmement, conformément à l'alinéa *b*), le groupe multinational doit se composer de sociétés qui sont résidentes d'au moins quatre États et qui exercent activement une activité d'entreprise (telle que définie au paragraphe 3) dans au moins quatre États (dont des États contractants), et l'activité exercée dans chacun de ces quatre États (ou groupements d'États) doit générer au moins 10 pour cent du revenu brut du groupe. L'application de ce critère est illustrée par l'exemple suivant :

- *Exemple* : La société X est résidente de l'État X et fait partie d'un groupe multinational se composant d'elle-même et de ses filiales directes et indirectes résidentes respectivement des États X, A, B, C, D, E et F. Le revenu brut généré par chacune de ces sociétés au titre des années 01 et 02 figure dans le tableau suivant :

État	Année 01	Année 02
X	45	60
A	25	12
B	10	20
C	10	12
D	7	10
E	10	9
F	5	7
Total	112	130

Au titre de l'année 01, 10 pour cent du revenu brut du groupe représentent 11,20. Seules les sociétés situées dans les États X et A satisfont au critère figurant à l'alinéa *b*) au titre de cette année-là. Il est possible de regrouper les autres États pour satisfaire au critère. Sachant que le montant total du revenu brut généré dans les États B et C est de 20, et que le montant total du revenu brut généré dans les États D, E et F est de 22, ces deux groupements de pays peuvent être considérés comme les troisième et quatrième membres du groupe aux fins de l'alinéa *b*).

Au titre de l'année 02, 10 pour cent du revenu brut représentent 13. Seules les sociétés situées dans les États X et B satisfont au critère. Sachant que le montant total du revenu brut généré dans les États A et C est de 24, et que le montant total du revenu brut généré dans les États D, E et F est de 26, ces deux groupements de pays peuvent être considérés comme les troisième et quatrième membres du groupe aux fins de l'alinéa *b*). Le fait que l'État A ait remplacé l'État B dans un groupement n'est pas pertinent à cette fin. La composition du groupement peut changer chaque année.

95. Troisièmement, conformément à l'alinéa *c*), les activités du groupe multinational qui sont exercées dans tout autre État que l'État

de résidence de la société doivent générer moins de 50 pour cent du revenu brut (tel que défini au paragraphe 7) du groupe. Une société faisant partie d'un groupe multinational qui génère 50 pour cent ou plus du revenu brut du groupe dans l'État de la source ne remplit pas cette condition.

96. Quatrièmement, conformément à l'alinéa *d*), pas plus de 25 pour cent du revenu brut de la société peut provenir de l'autre État contractant. À la différence de la troisième condition décrite au paragraphe précédent, cette condition porte uniquement sur le revenu brut perçu par la société revendiquant le statut de société de siège, et non sur le revenu brut perçu par les membres du groupe multinational dont elle fait partie.

97. Cinquièmement, conformément à l'alinéa *e*), la société doit être assujettie aux mêmes règles en matière d'imposition du revenu dans l'État contractant dont elle est résidente que les personnes décrites au paragraphe 3. Elle doit donc être soumise aux règles de portée générale en matière d'imposition des sociétés applicables aux sociétés qui exercent activement une activité d'entreprise dans l'État de résidence, et non à un régime applicable aux sociétés de siège.

98. Sixièmement, conformément à l'alinéa *f*), la société doit satisfaire à un critère de non-érosion de la base d'imposition globalement similaire à celui figurant au sous-alinéa (ii) de l'alinéa *f*) du paragraphe 2 si ce n'est que les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition n'englobent pas les paiements concernant des obligations financières envers une banque qui n'est pas une personne liée à la société. À la différence de ce qui découle de l'application du critère de non-érosion de la base d'imposition figurant à l'alinéa *f*) du paragraphe 2, les paiements d'intérêts effectués par une société au bénéfice d'une banque qui n'est pas une personne liée à la société ne seront par exemple pas traités comme des paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition aux fins de l'application du critère de non-érosion de la base d'imposition figurant au paragraphe 5. On trouve dans le paragraphe 7 la définition des expressions « groupe testé » et « revenu brut » qui sont utilisés aux fins de ce critère de non-érosion de la base d'imposition.

99. Comme expliqué au paragraphe 33 [*des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 12 ci-dessus des commentaires sur l'article 29 du présent Modèle*], applicable au critère de non-érosion de la base d'imposition figurant à l'alinéa *d*) du paragraphe 2, les États qui souhaitent

refuser l'application de dispositions spécifiques de la Convention à un revenu versé à des personnes liées bénéficiant de régimes qui constituent des « régimes fiscaux spéciaux » et s'opposer à l'application de l'article 11 à des intérêts versés à des personnes liées qui bénéficient de dispositions du droit interne prévoyant une déduction notionnelle au titre des fonds propres, peuvent également vouloir modifier le critère de non-érosion de la base d'imposition prévu à l'alinéa *f*) pour inclure dans la catégorie des « personnes non éligibles » les personnes qui, bien qu'elles soient résidentes de l'un des États contractants, bénéficient de régimes fiscaux spéciaux ou de déductions notionnelles au titre de paiements déductibles qui leurs sont versés ou dus, ce qui pourrait être fait en modifiant l'alinéa *f*) comme suit :

- f*) moins de 50 pour cent du revenu brut de la société et moins de 50 pour cent du revenu brut du groupe testé sont versés ou dus, directement ou indirectement, sous la forme de paiements déductibles aux fins des impôts visés par la Convention dans l'État de résidence de la société (sauf paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou biens corporels ou paiements concernant des obligations financières envers une banque qui n'est pas une personne liée à la société et, dans le cas du groupe testé, sauf transactions intra-groupe) :
  - (i) à des personnes qui ne sont pas résidentes de l'un des États contractants pouvant prétendre aux avantages conférés par la Convention conformément à l'alinéa *a*), *b*), *c*) ou *e*) du paragraphe 2 ;
  - (ii) à des personnes qui sont des personnes liées à cette société et qui bénéficient d'un régime fiscal spécial tel que défini au [référence au paragraphe de la convention dans lequel figure la définition de « régime fiscal spécial »] au titre du paiement déductible ; ou
  - (iii) s'agissant du paiement d'intérêts, à des personnes qui sont liées à la société à laquelle il est fait référence dans le présent paragraphe et qui bénéficient de déductions notionnelles du type décrit au [référence au paragraphe de l'article 11 relatif aux déductions notionnelles au titre des fonds propres].

100. Il faut vérifier si les six conditions prévues au paragraphe 5 sont remplies pour chaque année d'imposition au cours de laquelle la société a perçu des dividendes ou des intérêts au titre desquels elle revendique le droit à des avantages conférés par la Convention. Une société qui ne

remplit pas la deuxième, la troisième ou la quatrième des conditions décrites précédemment pour l'année d'imposition considérée peut toutefois être traitée comme une société de siège si elle remplit ces conditions au regard de la moyenne des pourcentages fixés calculée pour les quatre périodes d'imposition précédentes (antérieures à la période d'imposition pendant laquelle a lieu le paiement au titre duquel le droit à un avantage conféré par une convention est revendiqué).

***Paragraphe 6 : dérogation laissée à la discrétion des autorités compétentes***

21. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur la version OCDE détaillée du paragraphe 6 de cet article, est applicable à la disposition correspondante de l'article 29 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

101. Le paragraphe [...] 6 [*prévoit*] que, lorsqu'en vertu des paragraphes précédents de l'article, un résident d'un État contractant ne peut prétendre aux avantages de la Convention, ce résident peut demander à l'autorité compétente de l'État dans lequel les avantages sont refusés en vertu de ces paragraphes de lui octroyer ces avantages. [...]

102. Lorsqu'une demande est adressée en vertu du paragraphe [...] 6 [...], l'autorité compétente à laquelle cette demande est adressée peut octroyer les avantages conférés par la Convention, ou des avantages au titre d'un élément de revenu ou de capital en particulier, compte tenu de l'objet et du but de la Convention, mais seulement si la personne qui a présenté la demande démontre, à la satisfaction de l'autorité compétente, que ni l'établissement, l'acquisition ou le maintien du résident, ni l'exercice de ses activités n'avaient pour l'un de leurs principaux objets de bénéficier des avantages de la Convention. Les personnes qui entreprennent des activités dans l'un des États contractants ayant pour l'un de leurs principaux objets de bénéficier des avantages de la Convention ne se verront donc pas accorder les avantages conférés par la Convention en vertu du paragraphe.

103. Pour se voir accorder les avantages prévus par le paragraphe, une personne doit premièrement démontrer à l'autorité compétente de l'État auquel le bénéfice de ces avantages est demandé qu'il existe des raisons d'affaires claires, de nature non fiscale, justifiant son établissement, son acquisition ou son maintien ainsi que l'exercice de ses activités et, deuxièmement, que l'octroi des avantages ne serait par ailleurs pas contraire à l'objet et au but de la Convention. Aux fins de déterminer que ni l'établissement, l'acquisition ou le maintien du résident d'un État contractant, ni l'exercice de ses activités n'avaient pour l'un de leurs principaux objets de bénéficier des avantages de la Convention, l'un des facteurs que l'autorité compétente prend généralement en compte est le fait que le résident ait, ou non, un lien significatif de nature non fiscale avec l'État dont il est résident. Par exemple, dans le cas d'une filiale résidente dont la société mère est établie dans un État tiers, le fait que le taux de retenue à la source prévu par la Convention soit au moins aussi bas que le taux correspondant prévu dans la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre l'État de la source et l'État tiers ne suffit pas, en soi, à établir l'existence d'un lien ou d'une relation avec l'autre État contractant. De même, la volonté de tirer parti de la législation nationale favorable de l'État partie à la convention, y compris l'existence d'un réseau de conventions fiscales, ne peut permettre d'établir l'existence d'un lien ou d'une relation avec l'État partie à la convention.

104. De plus, les avantages dont l'octroi est laissé à la discrétion des autorités compétentes ne seront généralement pas octroyés si les avantages revendiqués aboutiraient à appliquer un impôt nul ou minime à l'élément de revenu à la fois dans l'État de résidence du requérant et dans l'État de la source, compte tenu des législations nationales de ces deux États ainsi que des dispositions et de l'objet et du but de la Convention. Le recours à un instrument hybride ouvrant droit à une déduction dans l'État de la source alors que le revenu de cet instrument est exonéré d'impôt dans l'État de résidence pourrait par exemple créer une situation de double non-imposition. Cependant, le fait qu'il y ait un impôt nul ou minime dans les deux États ne serait pas contraire à l'objet et au but de la Convention dans le cas de dividendes versés par une société résidente d'un État à une société résidente de l'autre État qui détient une part substantielle des actions de la société payante lorsque les dispositions de la Convention révèlent que les États contractants ont voulu que ces dividendes soient soumis à une faible imposition dans les deux États.

105. Il est impossible de fournir une liste détaillée de l'ensemble des faits et circonstances susceptibles d'être pris en considération pour

l'application du paragraphe, mais l'on peut citer à titre d'exemples l'historique, la structure, l'actionnariat et les activités d'entreprise du résident auteur de la demande, le fait que ce résident est ou non une entité établie de longue date qui a été acquise récemment par des non-résidents pour des motifs autres que fiscaux, le fait que le résident exerce, ou non, des activités d'entreprise présentant un caractère substantiel, et le fait que le revenu du résident au bénéfice duquel les avantages sont revendiqués fait, ou non, l'objet d'une double imposition et que l'établissement ou l'utilisation du résident donne, ou non, lieu à la non-imposition ou à une imposition réduite du revenu.

106. La référence à « un des objets principaux » qui figure dans le paragraphe signifie que l'obtention des avantages au titre d'une convention fiscale ne doit pas nécessairement être le seul objet, ou l'objet essentiel, de l'établissement, l'acquisition ou le maintien de la personne ainsi que de l'exercice de ses activités. Il suffit qu'au moins un des principaux objets ait été l'obtention des avantages conventionnels. Lorsque l'autorité compétente détermine, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'obtention des avantages visés par la Convention n'était pas l'un des principaux objets et n'aurait pas justifié l'établissement, l'acquisition ou le maintien de la personne et la conduite de ses activités, elle peut octroyer à cette personne ces avantages ou des avantages qui se rattachent à un élément spécifique de revenu ou de capital. Toutefois, lorsque l'établissement, l'acquisition ou le maintien de la personne et l'exercice de ses activités ont pour but d'obtenir des avantages similaires en vertu de plusieurs conventions, on ne doit pas considérer que l'obtention d'avantages au titre d'autres conventions empêche de considérer que l'octroi des avantages au titre d'une convention a été l'objet principal de ces opérations.

107. Même si une demande formulée en vertu du paragraphe est habituellement adressée par un résident d'un État contractant à l'autorité compétente de l'autre État contractant, il peut arriver qu'un résident d'un État contractant demande à l'autorité de son propre État de résidence d'accorder une dérogation au titre du paragraphe. Il peut en être ainsi si les avantages de la convention faisant l'objet de la demande sont accordés par l'État de résidence, notamment s'il s'agit des avantages prévus par les dispositions des articles 23 A et 23 B concernant l'élimination de la double imposition.

108. Le paragraphe accorde un large pouvoir discrétionnaire à l'autorité compétente et, pourvu que celle-ci ait exercé ce pouvoir conformément aux exigences du paragraphe, on ne peut pas considérer que



la décision de l'autorité compétente est une action qui aboutit à une imposition non conforme aux dispositions de la Convention (voir le paragraphe 1 de l'article 25). Elle est toutefois tenue de prendre en compte, avant de prendre une décision, les faits et circonstances propres à chaque cas et de consulter l'autorité compétente de l'autre État contractant avant d'accepter ou de refuser une demande visant à bénéficier d'avantages présentée par un résident de cet autre État. La première exigence a pour but de veiller à ce que l'autorité compétente examine chaque demande pour ce qu'elle est, tandis que l'exigence relative à la consultation de l'autorité compétente de l'autre État contractant a pour but de faire en sorte que les États contractants traitent des cas similaires de manière cohérente et puissent justifier leur décision en se fondant sur les faits et circonstances propres à chaque cas. Cela étant, ce processus de consultation ne requiert pas que l'autorité compétente à laquelle la demande a été présentée obtienne l'accord de l'autorité compétente qui est consultée.

109. L'autorité compétente à laquelle une demande est adressée en vertu du paragraphe peut octroyer les avantages, mais elle peut alors accorder tous les avantages de la Convention au contribuable qui a fait la demande ou n'en accorder que certains. Elle peut par exemple n'accorder que les avantages se rapportant à un élément de revenu en particulier dans les mêmes conditions que celles prévues au paragraphe 3. Elle peut en outre imposer des conditions, notamment limiter dans le temps la portée de la dérogation accordée.

110. Une demande appelant une décision visée par le paragraphe peut être présentée soit avant (en vue d'obtenir par exemple une décision anticipée), soit après l'établissement, l'acquisition ou le maintien de la personne pour laquelle la demande est présentée. La demande doit toutefois être présentée avant que le droit aux avantages puisse être revendiqué. Si l'autorité compétente décide que les avantages doivent être conférés, on peut s'attendre à ce qu'ils le soient avec effet rétroactif à la plus tardive des deux dates suivantes : la date d'entrée en vigueur de la disposition de la convention concernée ou la date de l'établissement ou de l'acquisition de la personne pour laquelle la demande est présentée, à supposer que tous les faits et circonstances propres au cas considéré justifient l'octroi, avec effet rétroactif, des avantages.

111. L'autorité compétente qui reçoit une demande de dérogation au titre du paragraphe doit traiter rapidement cette demande.

112. Afin de réduire les répercussions, sur les ressources administratives d'un État contractant, de l'obligation faite aux autorités

compétentes d'examiner les demandes de dérogation laissée à leur discrétion et de décourager les demandes clairement injustifiées, un État contractant jugera peut-être utile de publier des lignes directrices sur les types de situations dont ils considèrent qu'elles pourront, ou non, justifier l'octroi d'une dérogation. Néanmoins, aucune condition administrative imposée aux requérants par un État contractant ne devrait dissuader les intéressés de présenter une demande lorsqu'ils estiment avoir une chance raisonnable de démontrer à une autorité compétente que les avantages devraient leur être accordés.

### ***Paragraphe 7 : définitions***

22. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur le rôle de la version OCDE détaillée du paragraphe 7 de cet article, est applicable à la disposition correspondante de l'article 29 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

113. Le paragraphe [...] 7 prévoit[...]t un certain nombre de définitions applicables aux fins de ces paragraphes ainsi que des paragraphes précédents du présent article. Celles-ci complètent celles figurant aux articles 3, 4 et 5 de la Convention, qui s'appliquent pour toute la Convention.

#### *Alinéa (a) : définition de « marché boursier reconnu »*

23. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur la définition de l'expression « marché boursier reconnu » dans la version OCDE détaillée de l'alinéa (a) du paragraphe 7 de cet article, est applicable à la définition correspondante de l'article 29 du présent Modèle :

116. La définition de l'expression « marché boursier reconnu » dans la version détaillée recouvre, au sous-alinéa (i), les marchés boursiers agréés par les deux États contractants à la date de la signature de la Convention. Bien qu'il s'agisse généralement de marchés boursiers

établis dans les États contractants, sur lesquels les actions des sociétés et entités cotées en bourse résidentes de ces États font l'objet de transactions, les marchés boursiers correspondant à la définition ne doivent pas obligatoirement être établis dans un des États contractants. Il est ainsi tenu compte du fait qu'en raison de la mondialisation des marchés financiers et de la prédominance de certains grands centres financiers, les actions de nombre de sociétés cotées en bourse font aujourd'hui l'objet de transactions sur plus d'un marché boursier et sur des marchés boursiers situés en dehors de l'État de résidence de ces sociétés.

117. La liste à intégrer au sous-alinéa (i) peut inclure les noms de marchés boursiers précis. Elle peut également inclure une description générique d'un certain nombre de marchés boursiers qui constituerait chacun un « marché boursier reconnu ». Par exemple, dans le cas des États-Unis, la description générique pourrait être « tout marché boursier enregistré auprès de la U.S. Securities and Exchange Commission en tant que bourse nationale de valeurs en vertu de la U.S. Securities Exchange Act of 1934 ». Si les États contractants souhaitent couvrir les marchés boursiers de l'Union européenne qui sont effectivement reconnus comme tels, la description générique pourrait être « tout marché boursier établi dans des États qui sont membres de l'Union européenne ou qui sont partie à l'Accord sur l'Espace économique européen et qui est réglementé par la Directive européenne concernant les marchés d'instruments financiers (Directive 2004/39/CE telle que modifiée) ou toute autre directive ultérieure ».

118. Le sous-alinéa (ii) de la définition permet aux autorités compétentes des États contractants de compléter, par un accord ultérieur, la liste des marchés boursiers visés dans la définition à la date de la signature de la Convention.

119. Les marchés boursiers à inclure dans la définition doivent imposer des règles d'inscription à la cote qui garantissent que les titres d'entités cotées sur ce marché sont publiquement négociés. Les facteurs suivants doivent être pris en compte pour déterminer si un marché boursier doit être inclus dans la définition ou ajouté ultérieurement à cette liste au moyen de l'accord entre autorités compétentes mentionné dans le paragraphe précédent :

- Quelles sont les exigences/règles en matière de cotation en bourse d'une société ?
- Quelles sont les exigences/règles applicables pour qu'une société puisse continuer d'être cotée en bourse, y compris les conditions financières minimales ?

- Quelles sont les exigences en matière de communication d'information et/ou de déclaration annuelle/intermédiaire pour les sociétés dont les actions sont cotées en bourse ?
- Quel est le volume annuel de titres négociés sur le marché ?
- Les règles de cotation garantissent-elles la négociation active des titres cotés ? Si oui, comment ?
- Les entreprises cotées en bourse sont-elles tenues de communiquer périodiquement des informations financières et des informations sur les événements susceptibles d'avoir une incidence significative sur leur situation financière ?
- Des informations sur le volume de transactions et sur l'actionnariat global des entreprises cotées en bourse sont-elles publiquement disponibles ?
- Des règles en matière de taille, comme une capitalisation minimale ou un nombre minimum de salariés, s'appliquent-elles aux entreprises dont les titres sont cotés en bourse ?
- Le marché impose-t-il un pourcentage minimum d'actionnariat public ? Si oui, quel est ce pourcentage minimum ?
- Pour qu'une entreprise puisse être cotée, ses actions doivent-elles être librement négociables et entièrement libérées ?
- Le marché est-il tenu de communiquer les cours des entreprises cotées dans un certain délai ?
- Le marché est-il réglementé ou surveillé par une autorité publique de l'État dans lequel il se trouve ?
- [Dans le cas d'un marché nouveau qui doit être ajouté à une liste existante :] Pourquoi une entreprise opterait-elle pour une cotation sur ce nouveau marché plutôt que sur un autre marché, y compris ceux qui sont déjà « reconnus » dans la convention fiscale ? Les exigences en matière de gouvernance et de communication financière sont-elles plus souples, par exemple ?
- [Dans le cas d'un marché nouveau qui doit être ajouté à une liste existante :] Le nouveau marché constitue-t-il une plate-forme plus efficace pour lever des capitaux et, si oui, pour quelles raisons ?

*Alinéa (b) : définition d'« actions »*

24. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de

l'OCDE, qui inclut des explications sur la définition du terme « actions » dans la version OCDE détaillée de l'alinéa (b) du paragraphe 7 de cet article, est applicable à la définition correspondante de l'article 29 du présent Modèle :

120. Ni la version simplifiée, ni la version détaillée ne contiennent de définition exhaustive du terme « actions », lequel, aux termes du paragraphe 2 de l'article 3, doit généralement avoir le sens qu'il a dans le droit interne de l'État qui applique l'article. L'alinéa b) prévoit néanmoins que le terme « actions », lorsqu'il est employé à propos d'entités qui n'émettent pas d'actions (notamment des fiducies [trusts]) fait référence à des titres de participation qui sont assimilables à des actions. Il s'agit généralement de titres donnant droit à leurs détenteurs au bénéfice d'une fraction du revenu ou des actifs de l'entité.

*Alinéa (c) : définition de « principale catégorie d'actions »*

25. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur la définition de l'expression « principale catégorie d'actions » dans la version OCDE détaillée de l'alinéa (c) du paragraphe 7 de cet article, est applicable à la définition correspondante de l'article 29 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

122. La définition de l'expression « principale catégorie d'actions » figurant dans la version détaillée vise les actions ordinaires d'une société ou d'une entité, mais seulement si celles-ci représentent la majorité des droits de vote et de la valeur de la société ou de l'entité. Si une société ou une entité ne compte qu'une seule catégorie d'actions, celle-ci constitue naturellement sa « principale catégorie d'actions ». Si elle en compte plus d'une, il est nécessaire de déterminer laquelle ou lesquelles constituent la « principale catégorie d'actions », c'est-à-dire la catégorie d'actions, ou l'ensemble composé de plusieurs catégories d'actions, qui représente globalement une majorité des droits de vote et de la valeur de la société ou de l'entité. Si aucune catégorie d'actions ordinaires ne représente la majorité du total des droits de vote et de la valeur d'une société ou d'une entité, alors la « principale

catégorie d'actions » est l'ensemble composé de plusieurs catégories d'actions qui représentent conjointement une majorité des droits de vote et de la valeur de la société ou de l'entité. Si, dans le cas particulier d'une société comptant plusieurs catégories d'actions, on peut imaginer que l'on puisse dénombrer plus d'un ensemble de catégories d'actions représentant la majorité du total des droits de vote et de la valeur de la société, il suffit alors de déterminer lequel de ces ensembles satisfait aux critères décrits à l'alinéa c) du paragraphe 2 pour que la société puisse prétendre au bénéfice des avantages conférés par la Convention au titre de cette disposition (les avantages ne pourront être refusés à la société ou à l'entité même si l'on peut distinguer un deuxième ensemble d'actions représentant la majorité du total des droits de vote et de la valeur de la société ou de l'entité, mais ne satisfaisant pas aux critères énoncés à l'alinéa c) du paragraphe 2).

123. Dans quelques États, certaines sociétés cotées en bourse font partie d'une structure à double cotation et ces États peuvent souhaiter traiter expressément la situation de ces sociétés afin de s'assurer qu'elles ne se voient pas refuser involontairement les avantages conférés par des conventions à cause de la définition des « principales catégories d'actions ». L'expression « structure à double cotation » fait référence à un mécanisme, adopté par certaines sociétés cotées en bourse, matérialisant une unification de la gestion, de l'exploitation, des droits des actionnaires, de l'objet et de la finalité qui se concrétise par une série d'accords entre les deux sociétés mères, dont chacune est cotée séparément de l'autre, ainsi que par des dispositions figurant dans leurs statuts respectifs, prévoyant notamment, dans certains cas, la création d'actions à droit de vote spécial. Dans une telle structure, la position des actionnaires de la société mère est, dans la mesure du possible, la même que s'ils détenaient des actions dans la seule société, ouvrant les mêmes droits au bénéfice des dividendes et les mêmes droits sur les actifs des sociétés faisant partie de la structure à double cotation en cas de liquidation. Les États souhaitant traiter la situation de ces sociétés peuvent donc envisager d'ajouter la phrase suivante à la définition de l'expression « principale catégorie d'actions » :

Dans le cas d'une société faisant partie d'une structure à double cotation, la principale catégorie d'actions est déterminée après avoir exclu les actions spéciales portant droit de vote qui ont été émises afin de créer cette structure à double cotation.

124. Cette phrase supplémentaire doit être complétée par l'ajout de la définition suivante de l'expression « structure à double cotation » :

l'expression « structure à double cotation » désigne un mécanisme par lequel deux sociétés cotées en bourse, tout en conservant leur statut d'entités juridiques distinctes, des actionnariats distincts et des cotations distinctes, alignent leurs orientations stratégiques et les intérêts économiques de leurs actionnaires respectifs grâce :

- (i) à la constitution de conseils d'administration communs (ou pratiquement identiques), sauf dans les cas où les dispositions réglementaires les en empêchent ;
- (ii) à la gestion unifiée des activités des deux sociétés ;
- (iii) à des distributions équivalentes aux actionnaires par application d'une clé de répartition entre les deux sociétés, y compris en cas de liquidation de l'une des sociétés ou des deux ;
- (iv) au fait que les actionnaires des deux sociétés votent dans les faits comme un organe décisionnel unique sur les questions importantes touchant à leurs intérêts conjugués ; et
- (v) à des garanties croisées, ou un soutien financier similaire d'une société, pour des transactions ou engagements significatifs entrepris par l'autre, sauf lorsque les dispositions réglementaires applicables ont pour effet d'empêcher l'octroi de ces garanties ou de ce soutien financier.

125. D'autres États cependant préféreront peut-être ne pas inclure dans l'article de référence spécifique aux structures à double cotation à cause d'interrogations éventuelles concernant le recours à des structures similaires à des fins d'évasion fiscale et ils préféreront donc peut-être régler au cas par cas le sort des structures à double cotation légitimes en se référant aux autres dispositions de l'article, y compris à la disposition du paragraphe 6 relative à la dérogation laissée à la discrétion des autorités compétentes.

*Alinéa (d) : définition de « personnes liées »*

26. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur la définition de l'expression « personnes liées » à l'alinéa (d) du paragraphe 7 de cet article, est applicable à la définition correspondante de l'article 29 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de

l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

126. L'expression « personne liée » est utilisée au paragraphe 3 de la version simplifiée et à diverses reprises dans la version détaillée. Bien que la définition soit quelque peu similaire à celle de personne « étroitement liée » figurant à l'article 5, la principale différence tient à ce que le fait de détenir, directement ou indirectement, exactement 50 pour cent des intérêts bénéficiaires pourrait aboutir à ce qu'une personne soit « liée » à une autre alors que la définition d'une personne « étroitement liée » exige la détention, directe ou indirecte, de plus de 50 pour cent des intérêts bénéficiaires.

127. Comme indiqué au paragraphe 33 [*des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 12 ci-dessus des commentaires sur l'article 29 du présent Modèle*], certains États considèrent qu'il conviendrait d'inclure dans leurs conventions fiscales des dispositions pour refuser l'application de dispositions spécifiques de la Convention à un revenu versé à des personnes liées bénéficiant de régimes qui constituent des « régimes fiscaux spéciaux » (voir les paragraphes 85 à 100 des Commentaires sur l'article 1 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 144 des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle*]) et refuser l'application de l'article 11 à des intérêts versés à des personnes liées bénéficiant de dispositions du droit interne prévoyant une déduction notionnelle au titre des fonds propres (voir le paragraphe 107 des Commentaires sur l'article 1 [*de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 144 des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle*]). Si l'on intègre de telles dispositions dans la Convention, les États contractants peuvent juger plus approprié de faire figurer la définition de l'expression « personne liée » dans l'article 3 qui contient des définitions s'appliquant à l'ensemble de la Convention.

*Alinéa (e) : définition de « bénéficiaire équivalent »*

27. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » dans la version OCDE détaillée de l'alinéa (e) du paragraphe 7 de cet article, est applicable à la définition correspondante de l'article 29 du présent Modèle (les modifications qui figurent



en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

131. La définition de la notion de « bénéficiaire équivalent » dans la version détaillée est utile aux fins du critère des avantages dérivés décrit au paragraphe 4, mais peut également l'être aux fins de l'alinéa g) du paragraphe 2 relatif aux organismes de placement collectif, selon la manière dont [*le paragraphe 4 de l'article 1 est rédigé (voir les paragraphes 12 à 29 des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle)*].

132. On trouve dans la définition trois catégories différentes de personnes admissibles en tant que « bénéficiaire équivalent ».

133. La première catégorie (sous-alinéa (i) de la définition) couvre les résidents d'États tiers qui pourraient bénéficier de tous les avantages d'une convention fiscale de portée générale concernant l'impôt sur le revenu conclue entre l'État dont ils sont résidents et l'État auprès duquel le droit aux avantages est revendiqué (désignée dans les paragraphes suivants par l'expression « convention invoquée ») conformément à des dispositions pour l'essentiel similaires aux règles prévues à l'alinéa a), b), c) ou e) du paragraphe 2. Une société peut également être un bénéficiaire équivalent en vertu du sous-alinéa (i) si elle peut bénéficier d'avantages en vertu d'une convention parce qu'elle satisfait à un critère relatif à la société de siège prévu par la convention invoquée qui est pour l'essentiel similaire aux dispositions du paragraphe 5, mais seulement si les avantages dont le bénéfice est revendiqué par la société se rapportent à des intérêts ou des dividendes versés par un membre du groupe multinational dont fait partie le bénéficiaire équivalent. Si la convention invoquée ne comporte pas d'article complet sur la limitation des avantages, les conditions prévues à la clause A) du sous-alinéa (i) sont également satisfaites si le résident de l'État tiers applique la convention invoquée comme si cette convention comprenait les dispositions des alinéas a), b), c) et e) du paragraphe 2 (y compris les définitions pertinentes aux fins de l'application des dispositions de ces alinéas) et s'il satisfait aux critères pour l'octroi des avantages en vertu de l'un des alinéas ainsi incorporés.

134. Les exemples suivants illustrent l'application du sous-alinéa (i) de la définition :

- *Exemple A* : HOLDCO, résidente de l'État R, est une filiale détenue exclusivement et directement par XCO, résidente de l'État X. La principale catégorie d'actions de XCO fait principalement et régulièrement l'objet de transactions sur le marché boursier X, un marché boursier situé dans l'État X. HOLDCO ne peut bénéficier des avantages prévus au paragraphe 2 de la convention conclue entre les États S et R car elle est une filiale d'une société résidente d'un État tiers cotée dans cet État. HOLDCO n'exerce pas activement une activité d'entreprise dans l'État R et ne peut donc prétendre au bénéfice d'aucun des avantages prévus au paragraphe 3. HOLDCO perçoit des intérêts dont elle est le bénéficiaire effectif dans l'État S et auxquels s'applique par ailleurs le taux de 10 pour cent prévu à l'article 11 de la convention conclue entre les États S et R. Pour déterminer si HOLDCO peut bénéficier d'avantages au motif qu'elle satisfait au critère des avantages dérivés prévu au paragraphe 4 de cette convention, il est nécessaire de déterminer si XCO correspond à la définition de bénéficiaire équivalent figurant au paragraphe 7. La convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et X contient une disposition sur la limitation des avantages, notamment une règle visant les sociétés dont la principale catégorie d'actions fait principalement et régulièrement l'objet de transactions sur le marché boursier X, qui est pour l'essentiel similaire à celle prévue à l'alinéa c) du paragraphe 2. XCO satisfait donc au critère figurant à la clause A) du sous-alinéa (i) de la définition de bénéficiaire équivalent. La convention entre les États S et X applique également aux intérêts provenant de l'un ou l'autre État le taux maximal de 10 pour cent prévu à l'article 11, de sorte que XCO satisfait au critère prévu à la clause b) du sous-alinéa (i) de la définition de bénéficiaire équivalent. Il s'ensuit que XCO est un bénéficiaire équivalent.
- *Exemple B* : Supposons les mêmes faits que dans l'exemple A, sauf que la convention fiscale entre les États S et X ne comprend pas une disposition sur la limitation des avantages. En conséquence, afin de déterminer si XCO est un bénéficiaire équivalent, cette convention doit être appliquée comme si elle contenait les dispositions des alinéas a), b), c) et e) du paragraphe 2 (y compris les définitions pertinentes aux fins de l'application de ces alinéas) de la présente Convention. Si la présente Convention définit un marché boursier reconnu comme incluant le marché boursier X, la principale catégorie des actions de XCO ferait régulièrement l'objet de transactions sur un marché boursier

reconnu situé dans l'État de résidence de XCO. Par conséquent, XCO satisferait aux conditions de l'alinéa c) du paragraphe 2 et serait un bénéficiaire équivalent. Toutefois, si le marché boursier X n'est pas inclus dans la définition de marché boursier reconnu de la présente Convention, XCO ne serait pas un bénéficiaire équivalent.

135. Un résident d'un État tiers ne peut être un bénéficiaire équivalent si cette personne satisfait seulement :

- à un critère relatif aux filiales de sociétés cotées en bourse pour l'essentiel similaire à celui prévu à l'alinéa d) du paragraphe 2 ;
- à un critère de propriété et de non-érosion de la base d'imposition pour l'essentiel similaire à celui prévu à l'alinéa f) du paragraphe 2 ;
- à un critère relatif aux organismes de placement collectif pour l'essentiel similaire à celui prévu [au paragraphe 4 de l'article 1 du présent Modèle] ;
- à un critère relatif à l'exercice actif d'une activité d'entreprise pour l'essentiel similaire à celui prévu au paragraphe 3 ;
- à un critère relatif aux avantages dérivés pour l'essentiel similaire à celui prévu au paragraphe 4 ;
- au critère de l'existence d'une dérogation à caractère discrétionnaire pour l'essentiel similaire à celle prévue au paragraphe 6 ; ou
- au critère de l'existence de toute autre disposition sur la limitation des avantages dans la convention invoquée qui n'est pas un critère en vertu de la Convention,

car ce résident ne doit pas être considéré comme une personne admissible en vertu de dispositions pour l'essentiel similaires à celles prévues aux alinéas a), b), c) ou e) du paragraphe 2 du présent article.

136. Certains États peuvent vouloir limiter et dans certains cas refuser les avantages conventionnels à l'égard des personnes physiques qui sont assujetties à l'impôt sur la base des remises de fonds ou imposées sur une base fixe/forfaitaire. Si la Convention conclue entre les États contractants les exclut de fait, ces États souhaiteront peut-être également empêcher que des individus résidents d'États tiers soient considérés comme un « bénéficiaire équivalent », ce qui pourrait être fait en modifiant la clause A) du sous-alinéa (i) comme suit :

- A) que ce résident puisse bénéficier de tous les avantages d'une convention de portée générale visant à éviter la double imposition conclue entre cet État et l'État contractant auprès duquel

le droit aux avantages de la Convention est revendiqué en vertu de dispositions pour l'essentiel similaires à celles des alinéas *a*), *b*), *c*) ou *e*) du paragraphe 2, ou, lorsque que le droit aux avantages revendiqué au titre d'intérêts ou de dividendes versés par un membre du groupe multinational dont fait partie le résident, qu'il puisse bénéficier d'avantages en vertu de dispositions figurant dans la convention pour l'essentiel similaires à celles du paragraphe 5 du présent article dès lors que, si cette convention ne comporte pas d'article détaillé sur la limitation des avantages, il pourrait bénéficier des avantages de la Convention en raison des alinéas *a*), *b*), *c*) ou *e*) du paragraphe 2 s'il était résident de l'un des États contractants en vertu de l'article 4. Nonobstant la phrase précédente, un individu

- 1) qui est assujetti à l'impôt dans l'État dont il est résident au titre de revenus ou de gains de source étrangère sur la base des remises de fonds ou sur une base similaire, ou
  - 2) dont l'impôt est calculé dans cet État, en partie ou en totalité, sur une base fixe, forfaitaire ou similaire,
- n'est pas considéré comme un bénéficiaire équivalent ; et

137. La clause B) 1) du sous-alinéa (i) exige qu'un bénéficiaire équivalent puisse bénéficier de l'application au type de revenu perçu par une société revendiquant le droit aux avantages prévus au paragraphe 4 en vertu de la convention invoquée, de la législation nationale ou de tout accord international, d'un taux d'imposition qui soit inférieur ou égal au taux d'imposition applicable en vertu de la Convention à la société revendiquant le droit aux avantages prévus au paragraphe 4. Les taux qui doivent être comparés sont donc : premièrement, le taux d'imposition que l'État de la source pourrait appliquer en vertu de la Convention au revenu versé à cette société si elle pouvait prétendre au bénéfice des avantages ; et, deuxièmement, le taux d'imposition que l'État de la source pourrait avoir appliqué si le bénéficiaire équivalent potentiel avait tiré le revenu directement de l'État de la source.

138. Comme indiqué précédemment, la clause B) 1) prévoit la prise en compte de tous les taux d'imposition réduits prévus par la législation nationale ou tout accord international. Cette règle repose sur la reconnaissance du fait que les retenues à la source appliquées à un grand nombre de dividendes, intérêts et redevances inter-société peuvent par exemple être supprimées en vertu de dispositions telles que celles des directives<sup>1</sup> de l'Union européenne concernant un régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales et aux

intérêts et redevances, plutôt qu'en vertu d'une convention concernant l'impôt sur le revenu. C'est ce qu'illustre l'exemple suivant :

- Exemple : EUCO1, société résidente de l'État EU1, détient entièrement ACO, résidente de l'État A. ACO détient entièrement EUCO2, résidente de l'État EU2, et perçoit des intérêts générés dans l'État EU2. La convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États A et EU2 contient la définition de bénéficiaire équivalent figurant dans la version détaillée et prévoit l'exonération des intérêts de l'imposition à la source. Les États EU1 et EU2 sont tous deux membres de l'Union européenne. Conformément aux dispositions de la Directive concernant les intérêts et redevances, les intérêts versés par EUCO2 à EUCO1 ne peuvent pas être imposés par l'État EU2. C'est pour cette raison qu'EUCO1 satisfait au critère prévu à la clause B) 1) du sous-alinéa (i) de la définition de bénéficiaire équivalent figurant dans la convention conclue entre les États A et EU2 même si la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États EU1 et EU2 autorise l'imposition à la source des intérêts.

---

1 Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, telle que modifiée ; Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

139. La clause B) 1) I) du sous-alinéa (i) prévoit une règle, applicable aux dividendes, qui permet de traiter un individu comme une société aux fins de l'application du critère reposant sur la comparaison des taux prévu à la clause B) 1). Étant donné que les dividendes dont les bénéficiaires effectifs sont des individus n'ouvrent pas droit à l'application du taux plus faible prévu à l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10, alors qu'une société peut bénéficier de ce taux si certaines conditions sont réunies, en l'absence de la présente disposition, les personnes physiques qui sont les actionnaires d'une société revendiquant le droit à des avantages dérivés en vertu du paragraphe 4 ne sont généralement pas considérés comme des bénéficiaires équivalents dans le cas de dividendes provenant de participations substantielles au capital d'autres sociétés. Parce qu'elle consiste à traiter les individus comme des sociétés aux fins de l'application du critère reposant sur la comparaison des taux, cette règle autorise une société revendiquant le droit à des avantages dérivés en vertu du paragraphe 4 à prendre en compte les actions détenues, directement ou indirectement, par

l'individu de la même manière que si elles étaient détenues par une société selon la description figurant à l'alinéa c) du paragraphe 2 aux fins de déterminer si la société qui revendique le droit aux avantages dérivés en vertu du paragraphe 4 est détenue à hauteur de 95 pour cent par des bénéficiaires équivalents.

140. Pour être admissible au bénéfice de l'application de la règle prévue à la clause B) 1) I), la société revendiquant le droit aux avantages dérivés en vertu du paragraphe 4 doit exercer activement une activité d'entreprise dans l'État dont elle est résidente. La règle consiste à traiter une personne physique qui est un actionnaire qui par ailleurs satisfait aux critères prévus à la clause A) du sous-alinéa (i) comme si elle était une société selon la description figurant à l'alinéa c) du paragraphe 2, mais uniquement si la société revendiquant le droit aux avantages dérivés en vertu du paragraphe 4 exerce activement dans l'État dont elle est résidente une activité d'entreprise qui présente un caractère substantiel par rapport à l'activité ayant généré les gains au titre desquels les dividendes sont versés et qui est similaire à cette activité ou complémentaire de cette activité. Le critère prévu à la clause B) 1) I) est similaire à celui de l'exercice actif d'une activité d'entreprise prévu au paragraphe 3, mais n'est pas exactement identique dans la mesure où il ne prévoit pas que le revenu provenant de l'État de la source doit « émaner » d'une activité d'entreprise exercée activement par la société revendiquant le droit aux avantages dérivés prévus au paragraphe 4. L'expression « exercice actif d'une activité d'entreprise » a le même sens qu'à l'alinéa a) du paragraphe 3, et ne recouvre donc pas les activités décrites aux sous-alinéas (i) à (iv) de cet alinéa. Aux fins de déterminer si la société revendiquant le droit aux avantages dérivés prévus au paragraphe 4 exerce activement une activité d'entreprise dans un État contractant, les activités exercées par une personne liée à cette société sont réputées être exercées par la société. L'expression « caractère substantiel par rapport à » a le même sens qu'à l'alinéa c) du paragraphe 3. Ce critère de la substantialité doit toutefois être appliqué nonobstant le fait que les dividendes proviennent d'une personne liée. Par ailleurs, les dividendes provenant de l'autre État contractant ne doivent pas obligatoirement émaner d'une activité d'entreprise de la société revendiquant le droit aux avantages dérivés prévus au paragraphe 4, comme l'exige l'alinéa a) du paragraphe 3, pour que celle-ci se voit accorder les avantages car l'activité d'entreprise activement exercée dans l'État de résidence aux fins de la clause B) 1) I) doit seulement être « similaire à l'activité ou complémentaire de » l'activité d'entreprise exercée dans l'État de la

source, et non être « identique à l'activité ou complémentaire » de l'activité d'entreprise exercée dans l'État de la source.

141. L'exemple suivant illustre l'application de la clause B) 1) I) :

- Exemple : RCO est une société résidente de l'État R. RCO exerce activement une activité d'entreprise dans l'État R qui est similaire à l'activité de SCO, société résidente de l'État S. RCO a été résidente de l'État R pendant 13 mois et a également détenu 25 pour cent du capital de SCO pendant 13 mois. L'individu Y est le seul actionnaire de RCO et est résident de l'État Y. Le paragraphe 2 de l'article 10 des conventions concernant l'impôt sur le revenu conclues entre les États S et Y et entre les États S et R est identique à la disposition correspondante du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. RCO satisfait donc au critère énoncé à l'alinéa *a*) du paragraphe 2 de l'article 10 aux fins de l'application du taux plus faible applicable aux dividendes. En l'absence de la disposition prévue à la clause B) 1) I) cependant, RCO ne pourrait bénéficier de ce taux car l'individu Y n'aurait pu bénéficier que du taux de 15 pour cent (en vertu de l'alinéa *b*) du paragraphe 2 de l'article 10 [*du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]) s'il avait perçu les dividendes directement de SCO. En vertu de la disposition prévue à la clause B) 1) I) cependant, Y est traité comme une société au sens de l'alinéa *c*) du paragraphe 2 de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et R aux fins de l'application du critère reposant sur la comparaison des taux, ce qui signifie que RCO satisfait à ce critère. En conséquence, en supposant que tous les autres critères (notamment le critère de non-érosion de la base d'imposition et le critère du bénéficiaire effectif de l'article 10 [*du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*]) sont satisfaits, RCO peut bénéficier de l'application du taux plus faible prévu à l'article 10 de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et R aux dividendes versés par SCO.

142. À la clause B) 1) II) est énoncée la règle applicable pour la détermination du pourcentage du capital d'une société versant un dividende qu'un bénéficiaire équivalent potentiel est réputé détenir aux fins de l'application du critère reposant sur la comparaison des taux, lequel, au même titre que le critère figurant à la clause B) 1) I), influe sur le droit à bénéficier du taux d'imposition plus faible qui aurait été applicable, en vertu de l'alinéa *a*) du paragraphe 2 de l'article 10, au bénéficiaire équivalent si celui-ci avait perçu les dividendes directement. De fait, lorsqu'on applique le critère reposant sur

la comparaison des taux décrit à la clause B) 1), la détention indirecte par le bénéficiaire équivalent potentiel d'une participation au capital de la société versant les dividendes doit être considérée comme une participation directe. L'exemple suivant illustre l'application des dispositions figurant à la clause B) 1) II) :

- Exemple : XCO et YCO détiennent chacune directement 50 pour cent de RCO, société résidente de l'État R. Pendant 13 mois, RCO a détenu 25 pour cent du capital de SCO et été résidente de l'État R. L'État S a conclu des conventions concernant l'impôt sur le revenu avec les États R, X et Y ; le paragraphe 2 de l'article 10 de ces conventions concernant l'impôt sur le revenu est identique à la disposition correspondante du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. XCO est résidente de l'État X et pourrait bénéficier du statut de personne admissible en vertu de l'alinéa c) du paragraphe 2 de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et R. YCO est résidente de l'État Y et pourrait aussi bénéficier du statut de personne admissible en vertu de l'alinéa c) du paragraphe 2 de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et R. XCO et YCO satisfont donc toutes deux au critère énoncé à la clause A) de la définition de bénéficiaire équivalent. Aux fins de déterminer le taux d'imposition applicable aux dividendes versés par SCO dont XCO et YCO auraient pu bénéficier en vertu des conventions fiscales conclues entre leurs pays respectifs et l'État S, XCO et YCO sont chacune traitées, en vertu de la clause B) 1) II), comme si elles détenaient directement 12,5 pour cent du capital de SCO (50 pour cent d'une participation de 25 pour cent au capital de SCO équivalent à 12,5 pour cent, soit le pourcentage des participations respectives détenues indirectement par XCO et YCO dans le capital de SCO considérées comme une participation directe). XCO et YCO ne peuvent donc pas bénéficier du taux d'imposition plus faible prévu à l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10 et ne peuvent donc pas être considérées comme des bénéficiaires équivalents car elles ne satisfont pas au critère reposant sur la comparaison des taux d'imposition prévu à la clause B) 1) (voir cependant le paragraphe 147 [*des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité ci-dessous*] concernant les autres dispositions qui autoriseraient RCO à bénéficier du taux de 15 pour cent prévu à l'alinéa b) du paragraphe 2 de l'article 10 de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et R).



143. La clause B) 2) du sous-alinéa (i) contient les règles relatives aux avantages dérivés applicables aux éléments de revenu relevant des articles 7, 13 ou 21. Le bénéficiaire équivalent potentiel doit pouvoir bénéficier d'un avantage en vertu de la convention invoquée au moins aussi favorable que celui octroyé en vertu de la Convention au titre de ces bénéfices d'entreprise, gains ou autres revenus. Les avantages à comparer doivent donc être : premièrement, les avantages qui seraient octroyés par l'État de la source à la société revendiquant le droit aux avantages dérivés en vertu du paragraphe 4 si elle pouvait prétendre au bénéfice de ces avantages au titre de l'élément de revenu concerné et, deuxièmement, les avantages qui seraient octroyés par l'État de la source au bénéficiaire équivalent potentiel s'il percevait le revenu directement. L'exemple suivant illustre l'application des dispositions de la clause B) 2) :

- *Exemple* : RCO est une société résidente de l'État R, détenue exclusivement par XCO, société cotée en bourse résidente de l'État X. RCO a signé un contrat pour construire un grand complexe de bureaux dans l'État S. Aux termes de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et R, un chantier de construction constitue un établissement stable seulement s'il dure plus de douze mois. Aux termes de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et X cependant, un chantier de construction constitue un établissement stable seulement s'il dure plus de six mois. Si le chantier de construction dure plus de six mois, mais moins de douze mois, XCO n'est pas un bénéficiaire équivalent car elle ne peut bénéficier de la même protection, en vertu de l'article 5 de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et X, que celle dont peut bénéficier une personne admissible en vertu de l'article 5 de la convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et R.

*[Les États qui partagent le point de vue exprimé au paragraphe 11 des commentaires sur l'article 14 souhaitent peut-être ajouter une référence à l'article 14 dans la clause B) 2) du sous-alinéa (i).]*

144. La clause C) du sous-alinéa (i) prévoit une limitation supplémentaire lorsque l'élément de revenu a été perçu via une entité considérée comme fiscalement transparente en vertu des lois de l'État contractant dont la société revendiquant le droit aux avantages dérivés prévus au paragraphe 4 est résidente. En pareil cas, nonobstant le fait qu'il puisse satisfaire aux critères prévus à la clause A) ou B) reposant sur une comparaison des conditions prévues par la convention invoquée

avec celles de la convention en vertu de laquelle la société revendique le droit aux avantages dérivés, le résident ne satisfait pas aux critères prévus à cette clause si l'élément de revenu concerné ne serait pas considéré comme le revenu de ce résident en vertu d'une disposition analogue à celle prévue au paragraphe 2 de l'article 1 si c'était lui, et non la société revendiquant le droit aux avantages dérivés prévus au paragraphe 4, qui avait perçu l'élément de revenu au titre duquel la société revendique le droit aux avantages. L'exemple suivant illustre l'application de la clause C) :

- *Exemple* : RCO, société cotée en bourse résidente de l'État R, détient des actions de SCO, société résidente de l'État S, via P, société de personnes créée dans l'État S. P est fiscalement transparente en vertu de la législation fiscale nationale de l'État S et est considérée comme une société conformément à la législation fiscale nationale de l'État R. En conséquence, en vertu des dispositions du paragraphe 2 de l'article 1, les dividendes versés par SCO via P ne sont pas considérés comme des dividendes perçus par RCO, et n'ouvrent donc pas droit au bénéfice d'une réduction de l'imposition à la source dans l'État S en vertu de l'article 10. RCO place XCO, résidente de l'État X, entre elle-même et P. En vertu de la législation fiscale nationale de l'État X, P est fiscalement transparente, et de ce fait, on considère que XCO perçoit des dividendes versés par SCO à P.

La convention concernant l'impôt sur le revenu conclue entre les États S et X contient la version détaillée des paragraphes 1 à 7 de l'article 29. Pour bénéficier des réductions de l'impôt à la source prélevé sur les dividendes prévues par cette convention, XCO doit satisfaire au critère des avantages dérivés. Bien que les taux appliqués aux dividendes en vertu du paragraphe 2 de l'article 10 de la convention conclue entre les États S et X soient les mêmes que ceux appliqués en vertu de l'article 10 de la convention conclue entre les États S et R, et qu'il soit satisfait au critère prévu à la clause A) du sous-alinéa (i), on ne doit pas considérer que les dividendes auraient été perçus par RCO si RCO, et non XCO, avait détenu SCO via la société de personnes P. En conséquence, en vertu de la clause C), RCO n'est pas un bénéficiaire équivalent et, pour cette raison, XCO ne peut prétendre au bénéfice des avantages dérivés prévus au paragraphe 4 au titre des dividendes versés par SCO via P.

145. La deuxième catégorie de personnes considérées comme « bénéficiaires équivalents » (sous-alinéa (ii) de la définition) recouvre les

personnes qui sont résidentes du même État contractant que la société revendiquant le droit aux avantages dérivés prévus au paragraphe 4. Ces personnes sont des bénéficiaires équivalents si elles peuvent bénéficier des avantages en raison du sous-alinéa *a), b), c) ou e)* du paragraphe 2, ou en vertu du paragraphe 5 en tant que société de siège. Une société de siège n'est toutefois un bénéficiaire équivalent de la société revendiquant le droit aux avantages dérivés conformément au paragraphe 4 que si la société revendiquant le droit aux avantages dérivés perçoit des intérêts ou des dividendes d'un membre du groupe multinational dont la société de siège fait partie. Un critère de comparaison des taux s'applique cependant à tout résident satisfaisant au critère relatif à la société de siège figurant au paragraphe 5 qui perçoit des dividendes ou des intérêts provenant de l'autre État contractant. Ce critère vise à assurer que la société de siège puisse bénéficier au moins des mêmes avantages conférés par la convention au titre des dividendes ou intérêts que la société revendiquant le droit aux avantages dérivés prévus au paragraphe 4 de sorte que si, par exemple, l'article 11 de la Convention prévoit de façon générale l'exonération des intérêts de l'imposition à la source, mais ne la prévoit pas s'agissant d'intérêts versés à une société de siège par un membre d'un groupe multinational dont elle fait partie, la société de siège ne soit pas un bénéficiaire équivalent d'une société qui aurait par ailleurs pu bénéficier de l'exonération, conférée par la convention, de l'imposition à la source applicable à un paiement d'intérêts similaire.

146. La troisième catégorie de personnes considérées comme « bénéficiaires équivalents » (sous-alinéa (iii) de la définition) recouvre les personnes qui sont résidentes de l'État de la source. Ces personnes sont des bénéficiaires équivalents si elles peuvent bénéficier d'avantages en raison de l'alinéa *a), b), c) ou e)* du paragraphe 2, sous réserve que la part détenue par ces résidents du total des droits de vote et de la valeur des actions (et de toute catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés telle que définie au paragraphe 7) de la société revendiquant le droit aux avantages dérivés n'excède pas 25 pour cent. Selon le critère de propriété figurant à l'alinéa *a)* du paragraphe 4, la détention peut être directe ou indirecte, mais dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire doit être un « détenteur intermédiaire admissible » au sens de la définition de cette expression figurant au paragraphe 7 (voir ci-après).

147. Comme indiqué au paragraphe 10 [*des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 7 ci-dessus des commentaires sur*

*l'article 29 du présent Modèle*], lorsque le paragraphe 4 relatif aux avantages dérivés s'applique, la définition de bénéficiaire équivalent exclut les personnes qui, en vertu d'une autre convention, peuvent prétendre à un allègement de l'imposition par l'État de la source qui n'est pas aussi favorable que l'allègement prévu par la Convention. Certains États souhaiteront peut-être remédier à l'effet « tout ou rien » ainsi créé qui peut aboutir à refuser tous les avantages conférés par une convention même si la différence entre les allègements prévus par les deux conventions est relativement minime en prévoyant l'octroi d'un allègement d'impôt par l'État de la source similaire à celui qui aurait été accordé en vertu de l'autre convention. On pourrait aboutir à ce traitement au moyen des autres dispositions proposées ci-après relatives à l'imposition des dividendes[,], intérêts[, redevances, rémunérations pour services techniques et revenus provenant de services numériques automatisés] et visant à accorder des avantages limités correspondant globalement à ceux qui auraient été accordés en vertu de l'autre convention :

#### **Disposition relative aux dividendes à ajouter à l'article 10**

Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2 mais sous réserve des dispositions du paragraphe 4 du présent article, dans le cas d'une société souhaitant satisfaire aux critères prévus au paragraphe 4 de l'article 29 de la Convention s'agissant de dividendes, si cette société ne satisfait pas aux critères prévus dans ce paragraphe uniquement à cause :

- a) du critère prévu à la clause B) du sous-alinéa (i) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29 ; ou
- b) du critère prévu au sous-alinéa (ii) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29, selon lequel une personne pouvant bénéficier d'avantages conformément au paragraphe 5 de l'article 29 peut prétendre à l'application aux dividendes d'un taux d'imposition inférieur ou égal au taux applicable conformément au paragraphe 2 du présent article ;

cette société peut être imposée dans l'État contractant dont la société qui verse les dividendes est résidente et conformément à la législation de cet État. En pareil cas cependant, l'impôt ainsi prélevé ne peut excéder celui résultant de l'application du plus élevé des taux d'imposition qui auraient été applicables aux

personnes décrites dans la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa *e*) du paragraphe 7 de l'article 29 (nonobstant les critères cités aux sous-alinéas *a*) et *b*) du présent paragraphe) si elles avaient perçu les dividendes directement. Aux fins du présent paragraphe :

- c*) la détention indirecte par ces personnes de droits de vote de la société versant les dividendes doit être traitée comme une détention directe, et
- d*) une personne décrite au sous-alinéa (iii) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa *e*) du paragraphe 7 de l'article 29 doit être considérée comme pouvant prétendre à la limitation de l'impôt à laquelle elle aurait pu prétendre si elle avait été résidente du même État contractant que la société percevant les dividendes.

#### **Disposition relative aux intérêts à ajouter à l'article 11**

Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2 mais sous réserve des dispositions du paragraphe 4 du présent article, dans le cas d'une société souhaitant satisfaire aux critères prévus au paragraphe 4 de l'article 29 s'agissant de paiements d'intérêts, si cette société ne satisfait pas aux critères prévus dans ce paragraphe uniquement à cause :

- a*) du critère prévu à la clause B) du sous-alinéa (i) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa *e*) du paragraphe 7 de l'article 29 ; ou
- b*) du critère prévu, au sous-alinéa (ii) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa *e*) du paragraphe 7 de l'article 29, selon lequel une personne pouvant prétendre aux avantages conformément au paragraphe 5 de l'article 29 peut prétendre à l'application aux intérêts d'un taux d'imposition inférieur ou égal au taux applicable conformément au paragraphe 2 du présent article ;

cette société peut être imposée par l'État contractant dans lequel les intérêts sont générés conformément à la législation de cet État. En pareil cas cependant, l'impôt prélevé ne peut excéder celui résultant de l'application du plus élevé des taux d'imposition qui auraient été applicables aux personnes décrites dans la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa *e*) du paragraphe 7 de l'article 29 (nonobstant les

critères cités aux sous-alinéas *a*) et *b*) du présent paragraphe) si elles avaient perçu les intérêts directement. Aux fins de ce paragraphe, une personne décrite au sous-alinéa (iii) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa *e*) du paragraphe 7 de l'article 29 doit être considérée comme pouvant prétendre à la limitation de l'impôt à laquelle elle aurait pu prétendre si elle avait été résidente du même État que la société percevant les intérêts.

### **Disposition relative aux redevances à ajouter à l'article 12**

Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 [et 2] mais sous réserve des dispositions du paragraphe [4] du présent article, dans le cas d'une société souhaitant satisfaire aux critères figurant au paragraphe 4 de l'article 29 s'agissant de redevances, si cette société ne satisfait pas aux critères prévus dans ce paragraphe uniquement en raison du critère énoncé à la clause B) du sous-alinéa (i) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa *e*) du paragraphe 7 de l'article 29, cette société peut être imposée dans l'État contractant dans lequel les redevances sont générées et conformément à la législation de cet État, si ce n'est que l'impôt ainsi prélevé ne peut excéder l'impôt résultant de l'application du plus élevé des taux d'imposition qui auraient été applicables aux personnes décrites dans la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa *e*) du paragraphe 7 de l'article 29 (nonobstant le critère prévu à la clause B) du sous-alinéa (i) de la définition) si elles avaient perçu les redevances directement. Aux fins de ce paragraphe, une personne décrite au sous-alinéa (iii) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa *e*) du paragraphe 7 de l'article 29 doit être considérée comme pouvant prétendre à la limitation de l'impôt à laquelle elle aurait pu prétendre si elle avait été résidente du même État que la société percevant les redevances.

### ***[Disposition relative aux rémunérations pour services techniques à ajouter à l'article 12A]***

*Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2 mais sous réserve des dispositions du paragraphe 4 du présent article, dans le cas d'une société souhaitant satisfaire aux critères figurant au paragraphe 4 de l'article 29 s'agissant de rémunérations pour services techniques, si cette société ne satisfait pas aux critères prévus dans ce paragraphe uniquement en raison du*

*critère énoncé à la clause B) du sous-alinéa (i) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29, cette société peut être imposée dans l'État contractant d'où proviennent ces rémunérations et conformément à la législation de cet État, si ce n'est que l'impôt ainsi prélevé ne peut excéder l'impôt résultant de l'application du plus élevé des taux d'imposition qui auraient été applicables aux personnes décrites dans la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29 (nonobstant le critère prévu à la clause B) du sous-alinéa (i) de la définition) si elles avaient perçu les rémunérations pour services techniques directement. Aux fins de ce paragraphe, une personne décrite au sous-alinéa (iii) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29 doit être considérée comme pouvant prétendre à la limitation de l'impôt à laquelle elle aurait pu prétendre si elle avait été résidente du même État que la société percevant les rémunérations pour services techniques.]*

***[Disposition relative aux revenus provenant de services numériques automatisés à ajouter à l'article 12B]***

*Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2 mais sous réserve des dispositions du paragraphe 8 du présent article, dans le cas d'une société souhaitant satisfaire aux critères figurant au paragraphe 4 de l'article 29 s'agissant de paiements sous-jacents à des revenus provenant de services numériques automatisés, si cette société ne satisfait pas aux critères prévus dans ce paragraphe uniquement en raison du critère énoncé à la clause B) du sous-alinéa (i) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29, cette société peut être imposée dans l'État contractant d'où proviennent ces paiements et conformément à la législation de cet État, si ce n'est que l'impôt ainsi prélevé ne peut excéder l'impôt résultant de l'application du plus élevé des taux d'imposition qui auraient été applicables aux personnes décrites dans la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29 (nonobstant le critère prévu à la clause B) du sous-alinéa (i) de la définition) si elles avaient perçu les paiements directement. Aux fins de ce paragraphe, une personne décrite au sous-alinéa (iii) de la définition de l'expression « bénéficiaire équivalent » figurant à l'alinéa e) du paragraphe 7 de l'article 29 doit être considérée comme pouvant prétendre à*

*la limitation de l'impôt à laquelle elle aurait pu prétendre si elle avait été résidente du même État que la société percevant les paiements sous-jacents à des revenus provenant de services numériques automatisés.]*

*Alinéa (f) : définition de « catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés »*

28. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur la définition de l'expression « catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés » à l'alinéa (f) du paragraphe 7 de cet article, est applicable à la définition correspondante de l'article 29 du présent Modèle :

148. Selon la définition de l'expression « catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés », utilisée aux fins des critères de propriété que l'on retrouve dans diverses dispositions de l'article, on considère qu'une société ou une entité est dotée d'une catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés si certaines de ses actions en circulation sont assorties de conditions ou autres dispositions conférant à leur détenteur le droit à une fraction du revenu tiré par la société ou l'entité dans l'autre État contractant qui est supérieure à celle à laquelle il aurait pu prétendre en l'absence de ces conditions ou dispositions. Ainsi, par exemple, une société ou entité résidente d'un État contractant est dotée d'une « catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés » si certaines de ses actions en circulation sont des « actions reflet » ouvrant droit au versement de dividendes selon une formule permettant de les évaluer à un niveau correspondant approximativement au rendement de ses actifs employés dans l'autre État contractant. L'exemple suivant illustre cette situation :

- *Exemple* : ACO est une société résidente de l'État A. ACO a émis des actions ordinaires et des actions privilégiées. Les actions ordinaires sont cotées en bourse et font régulièrement l'objet de transactions sur le marché boursier principal de l'État A. Les actions privilégiées ne comportent pas de droits de vote et donnent seulement le droit à leurs détenteurs de recevoir des dividendes d'un montant égal aux paiements d'intérêts qu'ACO reçoit d'emprunteurs sans lien avec elle de l'État B. Les actions privilégiées sont intégralement détenues par un unique actionnaire résident d'un État tiers avec lequel l'État B n'a pas conclu de convention fiscale. Les actions ordinaires représentent plus



de 50 pour cent de la valeur d'ACO et 100 pour cent des droits de vote. Étant donné que le détenteur des actions privilégiées est en droit de recevoir des paiements correspondant aux revenus d'intérêts d'ACO générés dans l'État B, les actions privilégiées constituent une « catégorie d'actions conférant des droits disproportionnés » et, comme ces actions ne font pas régulièrement l'objet de transactions sur un marché boursier reconnu, ACO ne pourra pas prétendre aux avantages visés à l'alinéa c) du paragraphe 2.

*Alinéa (g) : définition de « siège principal de direction et de contrôle »*

29. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur la définition de l'expression « siège principal de direction et de contrôle » à l'alinéa (g) du paragraphe 7 de cet article, est applicable à la définition correspondante de l'article 29 du présent Modèle :

149. L'expression « siège principal de direction et de contrôle » est utilisée à l'alinéa c) du paragraphe 2 et au paragraphe 5 de la version détaillée. Cette expression est à distinguer de celle de « siège de direction effective » utilisée avant 2017 au paragraphe 3 de l'article 4 et dans diverses dispositions, notamment l'article 8, applicables à l'exploitation de navires et d'aéronefs. Le concept de « siège de direction effective » a été interprété par certains États comme étant d'ordinaire le lieu où la personne ou le groupe de personnes exerçant les fonctions les plus élevées (par exemple, un conseil d'administration) prend les décisions sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de la société. La notion de siège principal de direction et de contrôle, en revanche, fait référence au lieu où s'exerce, au quotidien, la responsabilité de la direction de la société ou de l'entité (et de ses filiales directes et indirectes).

150. Le siège principal de direction et de contrôle d'une société ou d'une entité est situé dans l'État de résidence de cette société ou entité seulement si les deux conditions suivantes sont satisfaites :

- Premièrement, en vertu du sous-alinéa (i), les directeurs et les cadres supérieurs exercent, au quotidien, la responsabilité d'un plus grand nombre de décisions stratégiques, financières et opérationnelles pour la société ou l'entité et pour ses filiales directes

et indirectes et leurs collaborateurs les aidant à préparer et à prendre ces décisions exercent, au quotidien, davantage d'activités nécessaires à la préparation et la prise de décisions dans cet État que dans l'autre État ou dans tout État tiers. Il s'agit dès lors d'examiner les activités globales des personnes concernées pour déterminer le lieu où ces activités sont exercées. Dans la plupart des cas, une condition nécessaire, mais non suffisante, est que le Président directeur général et les cadres supérieurs se trouvent normalement dans l'État contractant dont la société est résidente.

- Deuxièmement, les directeurs et les cadres supérieurs exercent, au quotidien, la responsabilité d'un plus grand nombre de décisions stratégiques, financières et opérationnelles pour la société et pour ses filiales directes et indirectes, et leurs collaborateurs les aidant à prendre ces décisions exercent, au quotidien, davantage d'activités nécessaires à cette prise de décisions que les cadres ou travailleurs de toute autre société ou entité.

*Alinéa (h) : définition de « détenteur intermédiaire admissible »*

30. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur la définition de l'expression « détenteur intermédiaire admissible » dans la version OCDE détaillée de l'alinéa (h) du paragraphe 7 de cet article, est applicable à la définition correspondante de l'article 29 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

151. La définition de « détenteur intermédiaire admissible » figurant dans la version détaillée est pertinente aux fins de l'application des critères de propriété énoncés aux alinéas *d*) et *f*) du paragraphe 2 ainsi que de la règle relative aux avantages dérivés énoncée au paragraphe 4.

152. Conformément au sous-alinéa (i) de cette définition, un détenteur intermédiaire admissible est une entité résidente d'un État tiers qui a conclu une convention de portée générale concernant l'impôt sur le revenu avec l'État contractant auprès duquel le droit à un avantage conféré par une convention est revendiqué.

153. Comme indiqué dans les Commentaires sur l'article 1, certains États considèrent qu'il conviendrait d'inclure des dispositions dans leurs conventions fiscales pour refuser l'application de dispositions spécifiques prévues par des conventions visant les revenus bénéficiant de régimes qui constituent des « régimes fiscaux préférentiels » (voir les paragraphes 85 à 100 des Commentaires sur l'article 1 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 144 des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle]*) et pour refuser l'application des dispositions de l'article 11 à des intérêts versés à des personnes liées bénéficiant de dispositions du droit interne qui prévoient une déduction notionnelle au titre des fonds propres (voir le paragraphe 107 des Commentaires sur l'article 1 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 144 des commentaires sur l'article 1 du présent Modèle]*). Ces États peuvent souhaiter limiter la portée du sous-alinéa (i) afin qu'il ne s'applique qu'aux résidents d'États tiers avec lesquels l'État auprès duquel le droit aux avantages conférés par une convention est revendiqué a conclu des conventions de portée générale concernant l'impôt sur le revenu et qui ne bénéficient pas d'un régime fiscal préférentiel ou de déductions notionnelles à titre de fonds propres. Ceci pourrait être fait en modifiant le sous-alinéa (i) comme suit :

- (i) un résident d'un État qui a conclu avec l'État contractant auprès duquel le droit à un avantage conféré par la Convention est revendiqué une convention de portée générale visant à éviter la double imposition et qui ne bénéficie pas soit
  - A) d'un régime fiscal spécial, pour autant que si la convention en question ne contient pas de définition de régime fiscal spécial similaire aux dispositions incluses dans [référence au paragraphe de la convention qui inclut la définition de « régime fiscal spécial »], les principes de la définition prévue dans la présente Convention s'appliquent, mais sans égard à la condition prévue à l'alinéa (v) de cette définition ; ou
  - B) de déductions notionnelles au titre des fonds propres visées au [référence au paragraphe de l'article 11 relatif aux déductions notionnelles au titre des fonds propres] ; ou

154. Conformément au sous-alinéa (ii) de la définition de détenteur intermédiaire admissible, cette expression recouvre également un résident du même État contractant que la société à laquelle le critère de propriété est appliqué conformément aux alinéas *d)* ou *f)* du paragraphe 2 ou conformément à la règle relative aux avantages dérivés figurant au paragraphe 4.

*Alinéa (i) : définition de « groupe testé »*

31. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur la définition de l'expression « groupe testé » à l'alinéa (i) du paragraphe 7 de cet article, est applicable à la définition correspondante de l'article 29 du présent Modèle :

155. Dans le présent alinéa, l'expression « groupe testé » est définie aux fins des règles relatives à l'érosion de la base d'imposition énoncées au sous-alinéa (ii) des alinéas *d*) et *f*) du paragraphe 2 et des paragraphes 4 et 5. Le groupe testé se compose de la société testée à laquelle est appliqué le critère de non-érosion de la base d'imposition (désignée par l'expression « résident testé ») et de toute société qui bénéficie, avec le résident testé, d'un régime de consolidation fiscale ou d'intégration fiscale ou de toute autre régime similaire autorisant les membres du groupe à partager des bénéfices ou des pertes, ou de toute société qui, pendant la période d'imposition considérée, partage des pertes avec le résident testé conformément à un régime de dégrèvement de groupe ou à tout autre régime de partage des pertes. S'il n'y a pas de groupe testé, alors le critère de non-érosion de la base d'imposition applicable à un groupe testé ne s'applique pas.

*Alinéa (j) : définition de « revenu brut »*

32. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur la définition de l'expression « revenu brut » dans la version OCDE détaillée de l'alinéa (j) du paragraphe 7 de cet article, est applicable à la définition correspondante de l'article 29 du présent Modèle (la modification qui figure en italique entre crochets, qui ne fait pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, a été apportée afin de fournir des explications supplémentaires) :

156. Dans cet alinéa, l'expression « revenu brut » est définie aux fins des règles relatives à l'érosion de la base d'imposition prévues au sous-alinéa (ii) des alinéas *d*) et *f*) du paragraphe 2 et aux paragraphes 4 et 5. Le point de départ pour le calcul du revenu brut est constitué par les recettes brutes telles que déterminées dans l'État de résidence de l'entité concernée au titre de la période d'imposition incluant [*le moment où*] l'avantage est accordé. Si l'entité exerce

activement une activité recouvrant la fabrication, la production ou la vente de biens, le « revenu brut » désigne les recettes brutes minorées du coût des biens vendus. Si l'entité testée exerce activement une activité consistant à fournir des services non-financiers, le « revenu brut » désigne les recettes brutes minorées des coûts directs supportés pour générer ces recettes.

157. Le sous-alinéa (i) de la définition prévoit par ailleurs que, sauf pour déterminer les avantages accordés au titre de dividendes en vertu de l'article 10, le revenu brut n'inclut pas la fraction des dividendes qui sont effectivement exonérés d'impôt dans l'État dont la personne est résidente, que ce soit en vertu de déductions ou par tout autre moyen, indépendamment de l'État de résidence de la société qui verse ces dividendes. Le sous-alinéa (ii) prévoit qu'à l'exception de la fraction imposable de tout dividende, les transactions réalisées entre des sociétés au sein du groupe testé ne sont pas prises en compte dans le revenu brut d'un groupe testé.

### **Paragraphe 8**

33. Le Comité considère que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui inclut des explications sur le paragraphe 8 de cet article, est applicable au paragraphe 8 de l'article 29 du présent Modèle (les modifications qui figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

161. Comme mentionné au paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 10 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité au paragraphe 21 des commentaires sur l'article 10 du présent Modèle]*, au paragraphe 25 des Commentaires sur l'article 11 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]* et au paragraphe 21 des Commentaires sur l'article 12 *[de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]*, des abus potentiels peuvent résulter du transfert d'actions, de créances, de droits ou de biens, *[ou d'activités]* vers des établissements stables établis dans ce seul but dans des pays qui n'imposent pas, ou réservent un traitement fiscal préférentiel, aux revenus de ces actifs *[ou de ces activités]*. Lorsque l'État de résidence exonère les bénéfices attribuables à ces établissements

stables situés dans des juridictions tierces, on ne devrait pas considérer que l'État de la source est tenu d'accorder les avantages prévus par la Convention au titre de ces revenus. Le paragraphe, qui s'applique lorsqu'un État contractant exonère les revenus d'entreprises de cet État attribuables à des établissements stables situés dans des juridictions tierces, prévoit que les avantages de la Convention ne seront pas accordés en pareil cas. Toutefois, cette règle ne s'applique pas si :

- ces revenus sont imposés de façon substantielle dans l'État où est situé l'établissement stable, ou
- les bénéfices émanent de, ou sont accessoires à, l'exercice actif d'une activité d'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable, à l'exclusion des activités de placement qui ne sont pas effectuées par une banque, une compagnie d'assurance ou un opérateur sur titres agréé.

162. En vertu de l'alinéa c), dans tous les cas où les avantages sont refusés au titre de ce paragraphe, le résident d'un État contractant qui reçoit les revenus en question peut demander à l'autorité compétente de l'autre État contractant d'accorder ces avantages. L'autorité compétente qui reçoit une telle requête peut, à sa discrétion, accorder ces avantages si elle détermine qu'il est justifié de le faire ; elle consultera cependant l'autorité compétente de l'autre État contractant avant d'accepter ou de rejeter cette demande.

163. L'exemple suivant illustre le type de situation dans lequel le paragraphe est destiné à s'appliquer. Une entreprise d'un État contractant établit un établissement stable dans une juridiction tierce où ses bénéfices sont faiblement ou pas du tout imposés. Les bénéfices attribuables à cet établissement stable sont exonérés d'impôt par le premier État mentionné, soit en vertu d'une disposition similaire à celle de l'article 23 A incluse dans une convention fiscale conclue entre cet État et la juridiction où est situé cet établissement stable, soit en vertu de la législation nationale du premier État mentionné. L'entreprise perçoit des intérêts provenant de l'autre État contractant, qui sont inclus dans les bénéfices attribuables à l'établissement stable. À supposer que les conditions d'application de l'article 11 soient réunies, l'État d'où proviennent les intérêts serait obligé, en l'absence du paragraphe 8, d'accorder les avantages de la limitation d'impôt prévue au paragraphe 2 de l'article 11 malgré le fait que ces intérêts sont exonérés d'impôt dans le premier État mentionné et faiblement ou pas du tout imposés dans la juridiction tierce où est situé l'établissement stable. Dans cette situation, les avantages de la Convention seront refusés au titre de ces revenus à moins que l'exception prévue

à l'alinéa *b*), applicable aux revenus émanant de l'exercice actif d'une activité d'entreprise ou qui en constituent un élément accessoire, ne s'applique aux revenus considérés, ou à moins que ces avantages ne soient accordés, en vertu des dispositions relatives à la dérogation discrétionnaire prévues à l'alinéa *c*), par l'autorité compétente de l'État d'où proviennent les intérêts.

164. Le terme « revenu » au sous-alinéa (i) signifie que la disposition s'applique indépendamment du fait que les revenus concernés constituent ou non des bénéfices d'entreprise. Cette règle s'applique donc lorsqu'une entreprise d'un État contractant tire des revenus de l'autre État contractant et que le premier État mentionné considère que le droit ou le bien générateur des revenus se rattache effectivement à un établissement stable situé dans une juridiction tierce (notamment en vertu d'une disposition telle que le paragraphe 2 de l'article 21 d'une convention conclue entre le premier État et la juridiction tierce).

165. Lorsque les conditions prévues aux sous-alinéas (i) et (ii) sont réunies, l'alinéa *a*) exclut l'octroi des avantages qui s'appliqueraient par ailleurs en vertu des autres dispositions de la Convention si l'élément de revenu en question est considéré comme faisant partie des bénéfices de l'établissement stable situé dans la juridiction tierce et si le montant de l'impôt prélevé sur cet élément de revenu dans cette juridiction tierce est inférieur au plus faible des deux montants suivants : *a*) le montant de cet élément de revenu multiplié par le taux minimum que les États contractants ont déterminé de manière bilatérale aux fins du présent paragraphe, et *b*) 60 pour cent du montant de l'impôt auquel serait soumis cet élément de revenu dans l'État de l'entreprise si cet établissement stable était situé dans cet État.

166. L'expression « montant de cet élément de revenu » désigne le montant du revenu en question après déduction de toutes les dépenses relatives à cet élément de revenu qui sont déductibles en vertu de la législation de la juridiction concernée. Ainsi, aux fins de la détermination de l'impôt de la juridiction tierce qui se rapporte à cet élément de revenu, l'impôt applicable à l'ensemble des bénéfices de l'établissement stable situé dans cette juridiction sera d'abord calculé après déduction de toutes les dépenses déductibles, en vertu de la législation de cette juridiction, dans le calcul des bénéfices imposables attribuables à l'établissement stable. L'impôt relatif au montant de l'élément de revenu en question sera alors déterminé en multipliant l'impôt applicable à l'ensemble des bénéfices de l'établissement stable par le rapport entre le montant net de cet élément de revenu (c'est-à-dire le montant brut de cet élément de revenu déduction faites des

dépenses déduites dans le calcul des bénéfices imposables de l'établissement stable qui se rapportent spécifiquement ou proportionnellement à cet élément de revenu) et les bénéfices imposables de l'établissement stable. Un calcul similaire sera effectué aux fins de la détermination de l'impôt qui serait dû dans l'État contractant de l'entreprise à l'égard de cet élément de revenu si cet établissement stable était situé dans cet État ; dans ce cas, les dépenses qui seront déduites sont celles qui sont déductibles en vertu de la législation de cet État.

167. Aux fins de l'exception prévue à l'alinéa *b*), la référence aux revenus qui émanent de l'exercice actif d'une activité d'entreprise ou qui en constituent un élément accessoire devrait être interprétée comme indiqué aux paragraphes 74 à 76 [*des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cités au paragraphe 18 ci-dessus*].

168. Au lieu d'adopter la formulation du paragraphe 8, certains États préféreront peut-être une solution plus complète dont la portée ne serait pas limitée aux situations dans lesquelles une entreprise d'un État contractant est exonérée d'impôt, dans cet État, sur les bénéfices attribuables à un établissement stable situé dans une juridiction tierce, qui n'inclurait pas l'exception applicable aux revenus émanant de l'exercice actif d'une activité d'entreprise ou qui en constituent un élément accessoire et qui n'exigerait pas une évaluation de l'impôt qui aurait été acquitté dans l'État de l'entreprise si l'établissement stable y avait été situé. Dans ce cas, la règle serait applicable à toute situation où les revenus provenant d'un État contractant qui sont attribuables à un établissement stable situé dans une juridiction tierce sont imposés, dans l'État de l'entreprise et dans la juridiction de l'établissement stable, à un taux effectif cumulé inférieur au plus faible des deux éléments suivants : un taux à déterminer de manière bilatérale et 60 pour cent du taux général de l'impôt sur les sociétés en vigueur dans l'État de l'entreprise. Ce qui suit est un exemple de règle qui pourrait être utilisée à cette fin :

Lorsqu'une entreprise d'un État contractant tire un revenu de l'autre État contractant et que le premier État considère ce revenu comme attribuable à un établissement stable situé dans une juridiction tierce, les avantages de la présente Convention ne s'appliquent pas à ce revenu si celui-ci est assujéti à un taux effectif d'imposition cumulé dans le premier État et dans la juridiction où est situé l'établissement stable, qui est inférieur au plus faible des deux éléments suivants : [taux à déterminer



de manière bilatérale] et 60 pour cent du taux général de droit commun de l'impôt sur les sociétés applicable dans le premier État [...]. Si les avantages prévus par cette Convention sont refusés, en vertu des dispositions de la phrase précédente, à l'égard d'un élément de revenu tiré par un résident d'un État contractant, l'autorité compétente de l'autre État contractant peut néanmoins accorder ces avantages à l'égard de cet élément de revenu si, en réponse à une demande de ce résident, cette autorité compétente considère que l'octroi de ces avantages est justifié au regard des motifs pour lesquels ce résident n'a pas satisfait les conditions de ce paragraphe (telle l'existence de pertes). L'autorité compétente de l'État à laquelle une demande a été faite en vertu de la phrase précédente consulte l'autorité compétente de l'autre État avant d'accepter ou de rejeter la demande.

### **Paragraphe 9**

34. Avant la révision du Modèle effectuée en 2017, le Modèle de convention fiscale des Nations Unies ne comportait pas de règle générale anti-abus, mais le paragraphe 36 des commentaires sur l'article 1 de la version 2011 du Modèle prévoyait une disposition optionnelle permettant l'inclusion d'une telle règle dans un convention bilatérale. Dans le cadre de la révision du Modèle effectuée en 2017, le Comité a décidé qu'une règle générale anti-abus devrait être incluse au paragraphe 9 de l'article 29 de ce Modèle. Par conséquent, les paragraphes 39 à 52 des commentaires actuels sur l'article 1 sont principalement pertinents pour les conventions fiscales bilatérales qui ne contiennent pas de règle générale anti-abus similaire à ce paragraphe.

35. Le paragraphe 9 de l'article 29 correspond à la règle générale anti-abus recommandée dans le rapport final sur l'action 6 (*Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales*<sup>92</sup>) du projet de l'OCDE et du G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, règle qui a été ajoutée au paragraphe 9 de l'article 29 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le Comité considère donc que la partie suivante des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable au paragraphe 9 de l'article 29 du présent Modèle (les modifications qui

---

92 Voir la note de bas de page 7.

figurent en italique entre crochets, qui ne font pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ont été apportées afin de fournir des explications supplémentaires ou de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

169. Le paragraphe 9 reflète les principes définis aux paragraphes [47 à 49] des Commentaires sur l'article 1 [*du présent Modèle*], selon lesquels les avantages d'une convention fiscale ne devraient pas être accordés lorsqu'un des objets principaux des montages ou des transactions concernés est de bénéficier d'un avantage en vertu d'une convention fiscale et que l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la convention fiscale. Les principes qui sous-tendent ces paragraphes sont intégrés dans la Convention elle-même par l'intermédiaire du paragraphe 9 en vue de permettre aux États de s'attaquer aux cas d'utilisation abusive de la Convention même si leur droit interne ne leur permet pas de le faire conformément [*au paragraphe 47*] des Commentaires sur l'article 1 [*du présent Modèle*] ; se trouve par ailleurs confirmée dans le paragraphe 9 l'application de ces principes aux États dont le droit interne permet déjà de s'attaquer à ces cas.

170. Les dispositions du paragraphe 9 ont pour effet de permettre de refuser un avantage conféré par une convention fiscale lorsqu'un des principaux objets d'un montage ou d'une transaction est l'octroi d'un avantage prévu par la Convention. En pareil cas cependant, la dernière partie du paragraphe offre à la personne à laquelle le bénéfice de l'avantage serait par ailleurs refusé la possibilité d'établir que l'octroi de l'avantage, dans ces circonstances, serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la Convention.

171. Le paragraphe 9 complète et ne limite en rien la portée ou l'application des dispositions des paragraphes 1 à 7 (règle de la limitation des avantages) et du paragraphe 8 (la règle applicable à un établissement stable situé dans une juridiction tierce) : un avantage qui est refusé en vertu de ces paragraphes n'est pas un « avantage au titre de la Convention » susceptible d'être également refusé en vertu du paragraphe 9. En outre, les principes énoncés dans les Commentaires sur le paragraphe 9 ne doivent pas être utilisés pour interpréter les paragraphes 1 à 8, et vice-versa.

172. Inversement, le fait qu'une personne peut prétendre aux avantages accordés en vertu des paragraphes 1 à 7 ne signifie pas que ceux-ci ne peuvent pas être refusés en vertu du paragraphe 9.

Les paragraphes 1 à 7 contiennent des règles qui sont principalement centrées sur la nature juridique, la propriété et les activités en général des résidents d'un État contractant. Comme le montre l'exemple décrit au paragraphe suivant, ces règles n'impliquent pas qu'une transaction ou un montage auquel ce résident est partie ne peut pas constituer une utilisation abusive d'une disposition d'une convention.

173. Le paragraphe 9 doit se lire dans le contexte des paragraphes 1 à 7 et du reste de la Convention, y compris de son préambule. Cela est particulièrement important aux fins de déterminer l'objet et le but des dispositions pertinentes de la Convention. Prenons, à titre d'exemple, une société cotée en bourse dont les actions font régulièrement l'objet de transactions sur un marché boursier reconnu dans l'État contractant dont elle est résidente et qui tire des revenus de l'autre État contractant. Dès lors que cette société est une « personne admissible » au sens du paragraphe 2, il est évident que les avantages découlant de la Convention ne devraient pas être refusés uniquement au regard de la structure de l'actionnariat de cette société, par exemple, parce qu'une majorité des actionnaires ne sont pas résidents du même État. L'alinéa c) du paragraphe 2 a pour objet et pour but d'établir un seuil pour le droit aux avantages de sociétés cotées en bourse dont les actions sont détenues par des résidents d'États différents. Le fait qu'une telle société est une personne admissible ne signifie toutefois pas que les avantages ne pourraient pas lui être refusés au titre du paragraphe 9 pour des motifs sans rapport avec la composition de son actionnariat. Supposons par exemple que cette société cotée en bourse est une banque agissant comme société relais dans un montage financier destiné à faire bénéficiaire indirectement un résident d'un État tiers de l'avantage d'une imposition à la source plus faible en vertu d'une convention. Dans ce cas, le paragraphe 9 s'appliquerait pour refuser cet avantage étant donné que l'alinéa c) du paragraphe 2, lorsqu'il est lu dans le contexte du reste de la Convention et, en particulier, de son préambule, ne peut être considéré comme ayant pour objet, partagé par les deux États contractants, d'autoriser des transactions constituant du chalandage fiscal conclues par des sociétés cotées en bourse.

174. Les dispositions du paragraphe 9 prévoient qu'un État contractant peut refuser les avantages d'une convention fiscale lorsqu'il est raisonnable de conclure, au vu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, qu'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction était l'obtention d'un avantage au titre d'une convention fiscale. Ces dispositions visent à garantir que les conventions fiscales sont appliquées conformément à l'objectif poursuivi lors

de leur conclusion, à savoir octroyer des avantages au titre d'échanges de biens et de services et de mouvements de capitaux et de personnes effectués de bonne foi, et non grâce à des montages ayant pour objet principal d'obtenir un traitement fiscal plus favorable.

175. L'expression « avantage » recouvre toutes les formes de limitation (réduction, exonération, report ou remboursement d'impôt) de l'imposition applicable à l'État de la source au titre des articles 6 à 22 de la Convention, l'élimination de la double imposition prévue à l'article 23 et la protection assurée aux résidents et aux nationaux d'un État contractant au titre de l'article 24 ainsi que toute autre limitation similaire. Elle recouvre par exemple les limitations des droits d'imposition d'un État contractant sur les dividendes, intérêts, *redevances, rémunérations pour services techniques et revenus provenant de services numériques automatisés* provenant de cet État et versés à un résident de l'autre État (qui en est le bénéficiaire effectif) en vertu des articles 10, 11[, 12[, 12A et 12B]. Elle recouvre en outre les limitations des droits d'imposition d'un État contractant, en vertu de l'article 13, sur les gains provenant de l'aliénation, par un résident de l'autre État, de biens mobiliers situés dans le premier État. Lorsqu'une convention fiscale prévoit d'autres limitations (comme une disposition prévoyant un crédit d'impôt fictif), les dispositions du présent article s'appliquent également à cet avantage.

176. La formule « ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir » est volontairement très large de façon à couvrir les situations dans lesquelles la personne qui revendique l'octroi des avantages conférés par une convention fiscale peut le faire au titre d'une transaction qui n'est pas celle qui a été effectuée en ayant comme un de ses principaux objets l'obtention de cet avantage. L'exemple qui suit illustre cette situation :

TCO, société résidente de l'État T, a acquis la totalité des actions et des dettes de SCO, société résidente de l'État S, précédemment détenues par la société mère de SCO. Il s'agit notamment d'un prêt consenti à SCO à un taux d'intérêt de 4 pour cent, payable sur demande. L'État T n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S et tout intérêt versé par SCO à TCO est soumis à une retenue à la source sur les intérêts à un taux de 25 pour cent conformément au droit interne de l'État S. Toutefois, la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S ne prévoit pas de retenue à la source sur les intérêts payés par une société résidente d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est une société résidente de l'autre État ; en outre, cette

convention ne contient pas de dispositions similaires aux paragraphes 1 à 7. TCO décide de transférer le prêt à RCO, filiale résidente de l'État R, en échange de trois billets à ordre payables sur demande sur lesquels le taux d'intérêt est de 3,9 pour cent.

Dans cet exemple, bien que RCO demande à bénéficier des avantages prévus dans la convention conclue entre l'État R et l'État S au titre d'un prêt accordé pour des motifs commerciaux valables, si les faits propres à la situation font apparaître que l'un des principaux objets de la transaction consistant pour TCO à transférer le prêt à RCO était d'obtenir, pour RCO, l'avantage conféré par la convention conclue entre l'État R et l'État S, alors la disposition s'appliquera et conduira à refuser cet avantage dans la mesure où c'est le transfert du prêt qui aurait permis indirectement d'en bénéficier.

177. L'expression « montage ou transaction » doit être interprétée au sens large et recouvre tout accord, entente, mécanisme, transaction ou série de transactions, qu'ils aient ou non force exécutoire. Elle recouvre en particulier la création, l'attribution, l'acquisition ou le transfert du revenu lui-même ou de la propriété ou du droit au titre duquel le revenu est dû. Cette expression englobe également les montages relatifs à l'établissement, à l'acquisition ou au maintien d'une personne qui est à l'origine du revenu, y compris la qualification de cette personne comme résident d'un des États contractants, et recouvre les mesures que des personnes peuvent prendre elles-mêmes pour établir leur résidence. Constituent par exemple un « montage » les mesures prises pour s'assurer que les réunions du conseil d'administration d'une société aient lieu dans un pays différent afin de pouvoir faire valoir que la société a changé de résidence. Une transaction peut à elle seule permettre d'obtenir un avantage, ou, conjuguée à une série plus complexe de transactions, concourir à l'obtention d'un avantage. Dans les deux cas, les dispositions du paragraphe 9 peuvent s'appliquer.

178. Afin de déterminer si un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction est d'obtenir des avantages au titre de la Convention, il importe d'analyser de manière objective les buts et objets poursuivis par l'ensemble des personnes qui sont associées à la conclusion de ce montage ou de cette transaction ou qui y participent. La détermination des objets d'un montage ou d'une transaction est une question d'ordre factuel à laquelle on ne peut répondre qu'en examinant cas par cas toutes les circonstances qui entourent ce montage ou cette transaction. Il n'est pas nécessaire de trouver une preuve concluante

de l'intention d'une personne concernée par un montage ou une transaction, mais il doit être possible de conclure raisonnablement, après analyse objective des faits et circonstances propres à chaque situation, qu'un des objets principaux du montage ou de la transaction était d'obtenir les avantages de la convention fiscale. On ne doit toutefois pas présupposer à la légère que l'obtention d'un avantage conféré par une convention fiscale était un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction, et se borner à examiner les effets d'un montage ne permettra généralement pas de tirer une conclusion à propos de ses objets. Toutefois, lorsqu'un montage ne peut raisonnablement s'expliquer que par un avantage résultant de l'application d'une convention, on peut conclure qu'un des objets principaux de ce montage était l'obtention de l'avantage.

179. Une personne ne peut éviter l'application de ce paragraphe en se contentant d'affirmer que le montage ou la transaction n'a pas été conclu en vue d'obtenir les avantages de la Convention. Tous les éléments de preuve doivent être évalués afin de déterminer s'il est raisonnable de conclure qu'un montage ou une transaction a été conclu à cette fin. La démarche suivie doit revêtir un caractère raisonnable, ce qui signifie que la possibilité qu'il puisse exister des interprétations différentes des faits doit être objectivement prise en compte.

180. La référence à « un des objets principaux » qui figure au paragraphe 9 signifie que l'obtention d'un avantage au titre d'une convention fiscale ne doit pas nécessairement être le seul objet, ou l'objet essentiel, d'un montage ou d'une transaction. Il suffit qu'au moins un des principaux objets ait été l'obtention de l'avantage. Une personne peut par exemple vendre un bien pour diverses raisons, mais si, avant la vente, cette personne devient un résident d'un des États contractants et qu'un des principaux objets de ce changement de résidence est d'obtenir un avantage au titre d'une convention fiscale, le paragraphe 9 pourrait s'appliquer nonobstant le fait que le changement de résidence peut avoir d'autres principaux objets, comme faciliter la vente du bien ou réinvestir le produit de la cession.

181. Un objet ne sera pas un objet principal lorsqu'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'obtention de l'avantage n'était pas un élément essentiel et n'aurait pas justifié la conclusion d'un montage ou d'une transaction qui, seul ou conjugué à d'autres, a permis d'obtenir l'avantage. En particulier, lorsqu'un montage est inextricablement lié à une activité commerciale essentielle et que sa forme n'a pas été dictée par des considérations liées à l'obtention d'un avantage, il est

peu probable que l'on considère que son principal objet est d'obtenir l'avantage. Toutefois, lorsqu'un montage est conclu dans le but d'obtenir des avantages similaires en vertu de plusieurs conventions, on ne doit pas considérer que l'obtention d'avantages au titre d'autres traités empêchera de considérer que l'octroi d'un avantage au titre d'une convention a été l'objet principal de ce montage. Supposons, à titre d'exemple, qu'un contribuable qui est un résident de l'État A participe à un montage avec une institution financière résidente de l'État B agissant à titre de société-relais afin que celle-ci investisse, pour le bénéfice final de ce contribuable, dans des obligations émises dans un grand nombre d'États avec lesquels l'État B, au contraire de l'État A, a conclu des conventions fiscales. Si les faits et les circonstances font apparaître que le montage a eu pour principal objet d'obtenir des avantages conférés par ces conventions fiscales, il ne faudrait pas considérer que l'obtention d'un avantage au titre d'une convention spécifique n'était pas un des principaux objets de ce montage. De même, des objectifs visant à éviter l'application du droit interne ne devraient pas être utilisés pour prétendre que l'obtention d'un avantage découlant de la convention n'était qu'un aspect accessoire.

182. Les exemples suivants illustrent l'application de ce paragraphe (les exemples figurant au paragraphe 187 [*des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, cité ci-dessous*] doivent également être pris en compte pour déterminer si, et dans quelles circonstances, le paragraphe s'appliquerait dans le cas de mécanismes de sociétés-relais) [...]:

- Exemple A : TCO, société résidente de l'État T, détient des actions de SCO, société cotée sur le marché boursier de l'État S. L'État T n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S et, en conséquence, tout dividende versé par SCO à TCO est soumis à une retenue à la source sur les dividendes au taux de 25 pour cent conformément au droit interne de l'État S. Toutefois, en vertu de la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, aucune retenue à la source ne s'applique aux dividendes versés par une société résidente d'un État contractant dont le bénéficiaire effectif est une société résidente de l'autre État. TCO conclut un accord avec RCO, une institution financière indépendante résidente de l'État R, en vertu duquel TCO confère à RCO le droit au versement de dividendes qui ont été déclarés mais non encore versés par SCO.

Dans cet exemple, en l'absence d'autres faits ou circonstances démontrant le contraire, il serait raisonnable de conclure qu'un

des principaux objets du montage par lequel TCO confère à RCO le droit au versement de dividendes était que RCO obtienne l'exonération de la retenue à la source sur les dividendes prévue par la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, et qu'il serait contraire à l'objet et au but de la convention fiscale d'accorder le bénéfice d'une exonération obtenue grâce à un montage relevant du chalandage fiscal.

- Exemple B : SCO, société résidente de l'État S, est la filiale de TCO, société résidente de l'État T. L'État T n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S et, en conséquence, tout dividende versé par SCO à TCO est soumis à une retenue à la source sur les dividendes au taux de 25 pour cent conformément au droit interne de l'État S. Toutefois, en vertu de la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, le taux applicable pour la retenue à la source sur les dividendes versés par une société de l'État S à un résident de l'État R s'élève à 5 pour cent. TCO conclut dès lors un accord avec RCO, institution financière résidente de l'État R et personne admissible au titre de l'alinéa c) du paragraphe 2 de cet article, accord en vertu duquel RCO acquiert pendant une période de trois ans l'usufruit des actions privilégiées sans droit de vote de SCO émises récemment. TCO est le nu-propriétaire de ces actions privilégiées. Le fait d'avoir l'usufruit donne à RCO le droit de percevoir les dividendes attachés à ces actions privilégiées. Le montant versé par RCO pour acquérir l'usufruit correspond à la valeur actualisée des dividendes à verser sur les actions privilégiées pendant une période de trois ans (actualisés au taux auquel TCO pourrait emprunter à RCO).

Dans cet exemple, en l'absence d'autres faits et circonstances démontrant le contraire, il serait raisonnable de conclure qu'un des principaux objets du montage au titre duquel RCO a acquis l'usufruit des actions privilégiées émises par SCO était l'obtention de l'avantage que représente le plafond de 5 pour cent applicable à l'imposition à la source des dividendes prévue par la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, et qu'il serait contraire à l'objet et au but de la convention fiscale d'accorder cet avantage obtenu grâce à un montage relevant du chalandage fiscal.

- Exemple C : RCO, société résidente de l'État R, exerce son activité dans le secteur de la production d'appareils électroniques et son activité est en pleine expansion. Elle envisage de construire



une unité de fabrication dans un pays en développement afin de bénéficier de coûts de fabrication plus faibles. Après un examen préliminaire, des lieux d'implantation possibles ont été repérés dans trois pays différents. Ces trois pays présentent des environnements politiques et économiques similaires. Considérant que l'État S est le seul de ces pays avec lequel l'État R a signé une convention fiscale, il a été décidé de construire l'usine dans cet État.

Dans cet exemple, la décision d'investir dans l'État S est prise à la lumière des avantages découlant de la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, mais il est clair que l'investissement et la construction de l'usine sont liés à l'expansion des activités de RCO et au fait que les coûts de fabrication sont plus bas dans ce pays. Dans cet exemple, on ne peut pas raisonnablement considérer qu'un des principaux objets de la construction de l'usine est l'obtention d'avantages conférés par la convention. De plus, dès lors que des conventions fiscales ont globalement pour objectif d'encourager les investissements transnationaux, l'obtention des avantages de la convention conclue entre l'État S et l'État R au titre de l'investissement réalisé dans l'usine construite dans l'État S est conforme à l'objet et au but des dispositions de cette convention.

- Exemple D : RCO est un organisme de placement collectif résident de l'État R et gère un portefeuille diversifié de placements réalisés sur les marchés financiers internationaux. RCO détient actuellement 15 pour cent de son portefeuille sous forme d'actions de sociétés résidentes de l'État S qui lui versent chaque année des dividendes. En vertu de la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, le taux de l'impôt prélevé à la source sur les dividendes est ramené de 30 à 10 pour cent.

Les décisions d'investissement de RCO tiennent compte de l'existence d'avantages fiscaux offerts dans le cadre du large réseau de conventions fiscales conclues par l'État R. Les actionnaires de RCO sont en majorité des résidents de l'État R, mais un certain nombre d'entre eux (les actionnaires minoritaires) sont des résidents d'États avec lesquels l'État S n'a pas signé de convention fiscale. Les décisions prises par les actionnaires d'investir dans RCO ne sont pas motivées par la réalisation d'un investissement particulier effectué par RCO, et la stratégie d'investissement de RCO n'est pas déterminée par la situation fiscale de ses actionnaires. RCO distribue chaque année la quasi-totalité de ses

bénéfices à ses actionnaires et acquitte dans l'État R des impôts sur les bénéfices non distribués au cours de l'année.

En prenant la décision d'investir dans les actions de sociétés résidentes de l'État S, RCO a tenu compte de l'existence d'un avantage dont bénéficient les dividendes au titre de la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S, mais ce seul facteur ne suffit à lui seul à déclencher l'application du paragraphe 9. L'objectif des conventions fiscales est d'offrir des avantages en vue d'encourager les investissements transnationaux et, en conséquence, pour déterminer si le paragraphe 9 s'applique, ou non, à un placement, il est nécessaire d'examiner le contexte dans lequel celui-ci a été réalisé. Dans cet exemple, sauf si l'investissement de RCO s'inscrit dans le cadre d'un montage ou se rapporte à une autre transaction effectuée principalement dans le but de bénéficier de la Convention, il ne serait pas raisonnable de refuser à RCO l'avantage conféré par la convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S.

- Exemple E : RCO est une société résidente de l'État R et détient depuis cinq ans 24 pour cent des actions de la société SCO, résidente de l'État S. À la suite de l'entrée en vigueur d'une convention fiscale entre les États R et S (convention dont l'article 10 est identique à l'article 10 de ce Modèle de Convention), RCO décide de porter à 25 pour cent le pourcentage des actions de SCO qu'elle détient. Les faits et circonstances font apparaître que la décision d'acquérir ces actions supplémentaires a été motivée principalement par le souhait de bénéficier du taux d'imposition plus faible prévu par l'article 10(2)a) de la convention.

Dans ce cas, bien qu'un des principaux objets de la transaction par laquelle les actions supplémentaires sont acquises soit manifestement l'obtention de l'avantage conféré par l'article 10(2)a), le paragraphe 9 ne s'applique pas car il peut être établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but de l'article 10(2)a). Dans cet alinéa, il est prévu un seuil arbitraire de 25 pour cent pour déterminer quels sont les actionnaires pouvant prétendre au bénéfice du taux d'imposition plus faible appliqué aux dividendes, et il est conforme à cette approche d'accorder les avantages prévus par l'alinéa à un contribuable qui accroît véritablement sa participation dans une société pour se conformer à cette règle.

- Exemple F : TCO est une société cotée en bourse résidente de l'État T. La branche technologies de l'information de TCO,

développée dans l'État T, est en plein essor depuis quelques années, grâce à une stratégie dynamique de fusions et d'acquisitions poursuivie par les dirigeants de TCO. RCO, une société résidente de l'État R (État qui a conclu de nombreuses conventions fiscales prévoyant une imposition à la source faible ou nulle des dividendes et des redevances), est la société holding familiale d'un groupe qui est également actif dans le secteur des technologies de l'information. Pratiquement toutes les actions de RCO sont détenues par des résidents de l'État R qui sont des membres de la famille de l'entrepreneur qui a créé et développé les activités du groupe RCO. Les principaux actifs de RCO sont constitués d'actions de filiales situées dans des pays voisins, y compris SCO, une société résidente de l'État S, ainsi que de brevets développés dans l'État R et octroyés sous licence à ces filiales. TCO, intéressée depuis longtemps par l'acquisition des activités du groupe RCO et de son portefeuille de brevets, a fait une offre en vue d'acquérir la totalité des actions de RCO.

Dans cet exemple, en l'absence d'autres faits et circonstances prouvant le contraire, il serait raisonnable de conclure que les objets principaux de l'acquisition de RCO sont liés à l'expansion des activités du groupe TCO et n'incluent pas l'obtention des avantages octroyés par la convention conclue entre les États R et S. Le fait que RCO agisse principalement comme société holding est sans effet sur cette conclusion. Il se pourrait très bien qu'une fois les actions de RCO acquises, les dirigeants de TCO tiennent compte des avantages de la convention fiscale conclue entre les États R et S avant de décider de conserver dans RCO les actions de SCO et les brevets concédés en licence à SCO. Néanmoins, cela ne constituerait pas un but de la transaction en question, qui est l'acquisition des actions de RCO.

- Exemple G : TCO, société résidente de l'État T, est une société cotée en bourse. Elle détient directement ou indirectement un certain nombre de filiales dans différents pays. La plupart de ces sociétés exercent les activités du groupe TCO sur les marchés locaux. Dans une région, TCO détient les actions de cinq de ces sociétés, chacune située dans des États voisins différents. TCO envisage de créer une société régionale chargée de fournir des services intra-groupe à ces sociétés, y compris des services de gestion de type comptabilité, conseil juridique et gestion de ressources humaines ; des services de financement et de trésorerie tels que la gestion des risques de change et l'organisation de

transactions de couverture, ainsi que d'autres services connexes non financiers. Après un examen des emplacements possibles, TCO décide d'implanter la société régionale RCO dans l'État R. Cette décision est principalement motivée par l'existence d'une main d'œuvre qualifiée, d'un système juridique fiable, d'un environnement propice aux affaires, d'une stabilité politique, de l'appartenance à un groupement régional, d'un secteur bancaire sophistiqué et du réseau étendu de conventions de double imposition de l'État R, qui englobe ses conventions fiscales avec les cinq États dans lesquels TCO possède des filiales, qui appliquent tous de faibles taux de retenues à la source.

Dans cet exemple, se contenter d'examiner les effets des conventions sur les paiements futurs dus par les filiales à la société régionale ne permettrait pas de tirer une conclusion sur le but poursuivi par la création de RCO par TCO. Si l'on admet que les services intra-groupe que RCO doit fournir, y compris la prise de décisions nécessaires à l'exercice de ses activités, constituent une activité d'entreprise réelle par le biais de laquelle RCO exerce des fonctions économiques substantielles, en utilisant des actifs réels et en assumant des risques réels, et que cette activité est exercée par RCO au moyen de son propre personnel situé dans l'État R, il ne serait pas raisonnable de refuser les avantages des conventions conclues entre l'État R et les cinq États où les filiales sont implantées, sauf si d'autres faits indiquent que RCO a été fondée pour d'autres fins fiscales ou si RCO s'engage dans des transactions spécifiques auxquelles le paragraphe 9 s'appliquerait (voir également l'exemple F au paragraphe 187 ci-dessous concernant les intérêts et autres formes de rémunération que RCO pourrait tirer de ses activités de financement intra-groupe).

- Exemple H : TCO, société résidente de l'État T, est cotée sur le marché boursier de l'État T. C'est la société mère d'une entreprise multinationale qui exerce diverses activités au niveau mondial (vente en gros, vente au détail, production manufacturière, investissement, financement, etc.).

En raison de problèmes liés aux transports, au décalage horaire, à la pénurie de personnel maîtrisant les langues étrangères et à la localisation à l'étranger de partenaires commerciaux, il est difficile pour TCO de gérer ses activités à l'étranger depuis l'État T. Par conséquent, TCO crée RCO, une filiale résidente de l'État R (pays qui compte des marchés commerciaux

et financiers internationaux développés et des ressources humaines qualifiées et abondantes), comme base de développement de ses activités commerciales à l'étranger. RCO exerce diverses activités d'entreprise, comme la vente en gros, la vente au détail, la production manufacturière, le financement et l'investissement national et international. RCO possède les ressources humaines et financières (dans différents domaines tels que les affaires juridiques, financières et fiscales, la comptabilité, la gestion des risques, les audits et contrôles internes) nécessaires à l'accomplissement de ces activités. Il est clair que les activités de RCO constituent l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans l'État R.

Dans le cadre de ses activités, RCO se lance également dans le développement de nouvelles installations de fabrication dans l'État S. À cette fin, elle injecte des fonds propres et octroie des prêts à SCO, une filiale résidente de l'État S que RCO a créée dans le but de posséder ces installations. RCO recevra des dividendes et des intérêts de SCO.

Dans cet exemple, RCO a été constituée pour des raisons d'efficacité commerciale, et le fait qu'elle finance SCO par des fonds propres et des prêts s'inscrit dans l'exercice actif d'une activité d'entreprise dans l'État R. Sur la base de ces faits et en l'absence d'autres faits qui indiqueraient que l'objet principal de la création de RCO ou du financement de SCO était d'obtenir les avantages prévus par la convention conclue entre les États R et S, le paragraphe 9 ne s'appliquerait pas à ces transactions.

- Exemple I : RCO, société résidente de l'État R, est un organisme de gestion collective qui octroie des licences pour le compte de détenteurs de droits d'auteur et de droits voisins au titre de spectacles musicaux en public ou de la diffusion de cette musique à la radio, à la télévision ou sur l'Internet. SCO, société résidente de l'État S, mène des activités similaires dans l'État S. Les artistes et détenteurs de droits d'auteur de divers pays font de RCO ou SCO leur agent pour octroyer des licences et recevoir des redevances au titre des droits d'auteur et des droits voisins qu'ils détiennent ; RCO et SCO distribuent à chaque détenteur le montant des redevances qu'ils perçoivent pour le compte de ce détenteur, minoré d'une commission (le plus souvent, le montant versé à chaque détenteur est relativement faible). RCO a conclu un accord avec SCO qui prévoit que SCO octroie des licences aux utilisateurs dans l'État S et verse des redevances

à RCO au titre des droits gérés par RCO ; RCO fait de même dans l'État R au titre des droits que SCO gère. SCO a convenu avec l'administration fiscale de l'État S qu'il traitera la retenue d'impôt sur les redevances au titre des paiements qu'il effectue au profit de RCO, sur la base des conventions applicables entre l'État S et l'État de résidence de chaque détenteur de droits représenté par RCO, à partir des informations communiquées par RCO, car ces détenteurs de droits sont les bénéficiaires effectifs des redevances payées par SCO à RCO.

Dans cet exemple, il est clair que les accords passés entre les détenteurs de droits et RCO et SCO, ainsi qu'entre SCO et RCO, ont été mis en place en vue d'assurer une gestion efficace de l'octroi de licences et du recouvrement de redevances concernant un grand nombre de transactions d'un faible montant. Bien que l'un des objectifs de ces accords puisse être de garantir que la retenue d'impôt soit prélevée au taux prévu par la convention sans que chaque détenteur de droits ait à demander un remboursement sur les paiements d'un faible montant, ce qui serait fastidieux et onéreux, il ne fait pas de doute que cet objet, qui contribue à promouvoir une application correcte et efficace des conventions fiscales, serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes des conventions applicables.

- Exemple J : RCO est une société résidente de l'État R. Elle a remporté un appel d'offres relatif à la construction d'une centrale électrique pour SCO, société indépendante résidente de l'État S. Le chantier de construction devrait durer 22 mois. Lors de la négociation du contrat, le projet est divisé sous la forme de deux contrats, couvrant chacun 11 mois. Le premier contrat est conclu avec RCO, le second avec SUBCO, filiale entièrement détenue par RCO et résidente de l'État R qui a été récemment créée. À la demande de SCO, qui voulait s'assurer que RCO serait contractuellement responsable de la bonne exécution des deux contrats, les accords contractuels prévoient que RCO est conjointement et solidairement responsable avec SUBCO de l'accomplissement des obligations contractuelles incombant à SUBCO au titre du contrat liant SUBCO et SCO.

Dans cet exemple, en l'absence d'autres faits et circonstances attestant le contraire, il serait raisonnable de conclure que l'un des objets principaux de la conclusion d'un contrat distinct en vertu duquel SUBCO s'engage à mener à bien une partie du projet de construction est l'obtention par RCO et SUBCO

de l'avantage prévu par la règle figurant au paragraphe 3 de l'article 5 de la Convention fiscale conclue entre l'État R et l'État S [dans l'hypothèse où ce paragraphe est identique au paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE]. Dans ces circonstances, l'octroi de l'avantage prévu par cette règle serait contraire à l'objet et au but des dispositions de ce paragraphe, puisque le délai qui y est visé serait alors dépourvu de sens.

- Exemple K : RCO, société résidente de l'État R, est une filiale entièrement détenue par un Fonds qui est un investisseur institutionnel résident de l'État T et qui a été créé dans l'État T et est soumis à la réglementation de cet État. RCO a pour seul but de tirer un rendement de ses investissements en tant que plateforme régionale d'investissement de ce Fonds grâce à l'acquisition et la gestion d'un portefeuille diversifié de sociétés non cotées situées dans des pays appartenant à un groupement régional incluant l'État R. La décision d'implanter la plateforme d'investissement régionale dans l'État R était motivée principalement par l'existence d'administrateurs connaissant les règlements et pratiques commerciales de la région ainsi que d'une main-d'œuvre qualifiée et multilingue, par l'appartenance de l'État R à un groupement régional et par son vaste réseau de conventions fiscales incluant sa convention avec l'État S, qui prévoit de faibles taux de retenue à la source. RCO emploie une équipe locale de gestionnaires expérimentés pour examiner les recommandations d'investissement du Fonds et exercer plusieurs autres fonctions qui, selon le cas, peuvent inclure l'approbation et la surveillance des investissements, l'exécution de fonctions de trésorerie, la tenue de la comptabilité et des registres de RCO et la vérification de la conformité aux exigences réglementaires dans les États où il investit. Le conseil d'administration de RCO est nommé par le Fonds et comprend une majorité d'administrateurs résidents de l'État R qui possèdent des compétences en gestion de placements ainsi que des membres de l'équipe de gestion mondiale du Fonds. RCO paie des impôts et dépose des déclarations fiscales dans l'État R.

RCO envisage à présent de procéder à un investissement dans SCO, une société résidente de l'État S. Cet investissement dans SCO ne représenterait qu'une partie du portefeuille d'investissements total de RCO, qui comprend, en sus de l'État S, des investissements dans plusieurs pays qui sont aussi membres du

même groupement régional. En vertu de la convention fiscale entre les États R et S, le taux de la retenue à la source sur les dividendes est réduit de 30 à 5 pour cent. En vertu de la convention fiscale entre les États S et T, le taux de la retenue à la source sur les dividendes est de 10 pour cent.

Pour décider s'il faut investir ou non dans SCO, RCO prend en considération l'existence d'un avantage relatif aux dividendes en vertu de la convention fiscale entre les États R et S, mais celui-ci ne serait pas à lui seul suffisant pour déclencher l'application du paragraphe 9. Le but des conventions fiscales est d'accorder des avantages pour encourager les investissements transnationaux et, pour déterminer si le paragraphe 9 s'applique ou non à un investissement, il faut donc d'abord examiner le contexte dans lequel l'investissement a été réalisé, et notamment les raisons de la création de RCO dans l'État R et les fonctions d'investissement et autres activités exercées dans cet État. Dans cet exemple, en l'absence d'autres faits ou circonstances montrant que l'investissement de RCO s'inscrit dans un montage ou concerne une autre transaction qui a été entreprise principalement dans le but d'obtenir les avantages de la Convention, il ne serait pas raisonnable de refuser à RCO le bénéfice de la convention fiscale entre les États R et S.

- Exemple L : RCO, une société de titrisation résidente de l'État R, a été créée par une banque qui lui a vendu un portefeuille de prêts et d'autres créances dus par des débiteurs situés dans plusieurs juridictions. RCO est entièrement financée par de la dette. Elle a émis une seule action détenue en fidéicommiss et n'ayant aucune valeur économique. Les financements de RCO par dette ont été obtenus en émettant des obligations détenues par un grand nombre d'investisseurs extérieurs. Ces obligations sont cotées auprès d'une bourse reconnue qui permet de les négocier sur le marché secondaire et elles sont détenues par l'intermédiaire d'un système de compensation. Pour satisfaire à ses obligations réglementaires, la banque a en outre conservé un faible pourcentage des titres de dette cotés qui ont été émis par RCO et qui sont détenus par de nombreux investisseurs. Actuellement, 60 pour cent du portefeuille de RCO est composé de créances de petites et moyennes entreprises résidentes de l'État S pour lesquelles RCO perçoit régulièrement des intérêts. La banque est résidente de l'État T, lequel a conclu avec l'État S une convention fiscale procurant des avantages équivalents à ceux de la



convention entre les États R et S. En vertu de la convention fiscale entre les États R et S, le taux de la retenue à la source sur les intérêts est plafonné à 10 pour cent (le droit interne de l'État S prévoit une retenue à la source de 30 pour cent).

En créant RCO, la banque a pris en compte un grand nombre de facteurs tels que le cadre solide régissant la titrisation dans l'État R, sa législation sur ce sujet et dans d'autres domaines connexes, l'existence de services de soutien et d'un personnel expérimenté et compétent dans l'État R ainsi que les avantages fiscaux procurés par le vaste réseau de conventions fiscales de celui-ci. La décision des investisseurs d'investir dans RCO n'est pas dictée par un quelconque investissement en particulier qui aurait été réalisé par RCO et la stratégie d'investissement de RCO ne résulte pas de la situation fiscale des investisseurs. RCO est imposée dans l'État R sur les revenus perçus et peut prétendre à la déduction de tous les paiements d'intérêts effectués au profit des investisseurs.

En prenant la décision de vendre des créances appartenant à des entreprises résidentes de l'État S, la banque et RCO ont pris en considération l'existence d'un avantage relatif aux intérêts prévu par la convention fiscale entre les États R et S, mais celui-ci ne serait pas à lui seul suffisant pour déclencher l'application du paragraphe 9. L'intention des conventions fiscales est d'offrir des avantages pour encourager les investissements transnationaux et, par conséquent, pour déterminer si le paragraphe 9 s'applique ou non à un investissement, il faut prendre en considération le contexte dans lequel cet investissement a été réalisé. Dans cet exemple, en l'absence d'autres faits ou circonstances montrant que l'investissement de RCO s'inscrit dans un montage ou concerne une autre transaction ayant pour but principal d'obtenir les avantages de la Convention, il ne serait pas raisonnable de refuser à RCO le bénéfice de la convention fiscale liant les États R et S.

- Exemple M : Un fonds d'investissement immobilier prenant la forme d'une société de personnes établie dans l'État C et considérée comme fiscalement transparente en vertu du droit fiscal interne de l'État C, est créé pour investir dans un portefeuille d'actifs immobiliers dans une zone géographique spécifique. Le fonds d'investissement immobilier est géré par un gestionnaire de fonds réglementé et les intérêts dans ce fonds sont commercialisés auprès d'investisseurs institutionnels tels

que des fonds de pension et des fonds souverains sur la base du mandat d'investissement du fonds. Des investisseurs résidant dans différentes juridictions s'engagent à contribuer au fonds d'investissement immobilier. La stratégie d'investissement de ce fonds, qui est décrite dans ses documents publicitaires, n'est pas dictée par la situation fiscale des investisseurs mais repose sur l'investissement dans certains actifs immobiliers dans le but de maximiser leur valeur et de réaliser des plus-values de cession. Les investissements du fonds sont effectués par l'intermédiaire de RCO, une société holding établie dans l'État R. RCO gère tous les biens immobiliers du fonds et les détient indirectement par l'intermédiaire de filiales à part entière qui résident dans les États où ces biens sont situés ; il fournit en outre des financements par fonds propres et/ou par emprunt à ces sociétés locales qui détiennent directement les investissements sous-jacents. RCO a été créé pour diverses raisons juridiques et commerciales telles que la nécessité de protéger le fonds d'investissement immobilier des dettes liées à ses actifs immobiliers et d'éventuelles revendications sur ceux-ci ainsi que de faciliter le financement par emprunt (y compris auprès de prêteurs extérieurs) et la réalisation, la gestion et la cession d'investissements. Il a aussi été créé afin de gérer les demandes d'allègement de la retenue à la source en vertu de toute convention fiscale applicable. Cette fonction de RCO est importante car il est administrativement plus simple pour une société d'obtenir les avantages prévus par une convention fiscale que de confier à chaque investisseur institutionnel le soin de faire valoir sa propre demande d'allègement, en particulier si les avantages prévus par la convention et auxquels un investisseur a droit pour un élément donné de revenu ne représentent qu'un faible montant. Après avoir examiné tous les lieux d'implantation possibles, le fonds d'investissement immobilier a décidé de créer RCO dans l'État R. Cette décision reposait principalement sur la stabilité politique de cet État, son système juridique et réglementaire, la connaissance des investisseurs et des prêteurs, l'accès à un personnel possédant les qualifications appropriées et le vaste réseau de conventions fiscales de l'État R, notamment celles qu'il a conclues avec d'autres États de l'aire géographique visée pour les investissements. Cependant, en vertu des conventions fiscales, RCO n'obtient pas d'avantages fiscaux meilleurs que ceux auxquels ses investisseurs auraient eu droit s'ils avaient effectué directement les mêmes investissements dans ces États

et s'ils avaient obtenu les avantages prévus par les conventions conclues par leur État de résidence.

Dans cet exemple, quoique la décision de créer RCO dans l'État R ait été prise à la lumière de l'existence des avantages prévus par les conventions fiscales entre l'État R et ceux de la zone géographique spécifique visée pour les investissements, il est clair que les investissements immobiliers de RCO sont réalisés dans un but commercial cohérent avec le mandat d'investissement du fonds. De plus, RCO ne tire des conventions fiscales aucun avantage supérieur à ceux auxquels ses investisseurs auraient eu droit et chacun des États dans lesquels RCO réalise des investissements immobiliers est autorisé à taxer les revenus provenant directement de ces investissements. En l'absence d'autres faits ou circonstances démontrant que les investissements de RCO s'inscrivent dans un montage ou concernent une autre transaction ayant pour but principal d'obtenir les avantages de la Convention, il ne serait pas raisonnable de refuser à RCO le bénéfice des conventions fiscales conclues entre son État de résidence et les États dans lesquels les investissements immobiliers de RCO sont situés.

*[Le Comité considère que l'exemple additionnel suivant, qui ne figure pas dans les commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, illustre également l'application du paragraphe 9 :]*

- *[Exemple N : TCO, un résident de l'État T, est membre d'un groupe multinational de sociétés qui fournit divers services de nettoyage et de gestion des déchets aux entreprises de l'État T ainsi que d'autres États. TCO conclut un contrat avec SCO, une société résidente de l'État S, pour fournir ses services dans trois des installations commerciales de SCO dans l'État S pendant une période de 180 jours ouvrables. Par la suite, alors que TCO a passé 150 jours ouvrables dans l'État S, TCO et SCO entament des négociations pour prolonger le contrat de 90 jours supplémentaires. Comme le permet le contrat modifié, TCO cède ses droits et obligations en vertu du contrat à SUBCO, filiale à part entière de TCO et également résidente de l'État T. SUBCO fournit les services requis à SCO pendant 90 jours en vertu du contrat modifié avec l'assistance du personnel fourni par TCO. La convention fiscale entre l'État T et l'État S contient une disposition identique à l'alinéa (b) du paragraphe 3 de l'article 5 du présent Modèle. TCO et SUBCO revendiquent l'application de*

*l'alinéa (b) du paragraphe 3 de l'article 5 au motif qu'aucune de ces sociétés ne fournit de services dans l'État S pendant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois.]*

*[Dans cet exemple, les faits et circonstances peuvent révéler que l'un des objets principaux de la décision de limiter à 180 jours la durée des services fournis par TCO dans l'État S était d'éviter d'avoir un établissement stable dans l'État S et d'obtenir l'application du seuil temporel de l'alinéa (b) du paragraphe 3 de l'article 5. Cependant, la règle générale anti-abus énoncée au paragraphe 9 de l'article ne s'appliquerait pas dans cet exemple si la durée des prestations exécutées par TCO dans l'État S était de 180 jours parce que l'octroi de l'avantage découlant de l'alinéa (b) du paragraphe 3 de l'article 5 dans cette situation est conforme à l'objet et au but de cet alinéa. L'alinéa (b) du paragraphe 3 de l'article 5 prévoit qu'un établissement stable existe lorsque l'on franchit le seuil temporel de plus de 183 jours ouvrables durant toute période de 12 mois et il est conforme à cet objet et à ce but d'accorder le bénéfice de l'alinéa à un contribuable qui limite ses activités de prestation de services dans un pays à une durée inférieure à ce seuil. Ce résultat est cohérent avec le résultat dans l'exemple E ci-dessus.]*

*[Cependant, compte tenu de la cession à SUBCO des droits et obligations de TCO qui a été effectuée en vertu du contrat modifié et en l'absence d'autres faits et circonstances pertinents, il serait raisonnable de conclure que l'un des objets principaux de cette cession était d'obtenir le bénéfice du seuil temporel à la fois pour TCO et SUBCO. Si TCO avait continué à fournir des services dans l'État S dans le cadre de la prolongation du contrat, TCO aurait dépassé le seuil temporel de l'alinéa (b) du paragraphe 3 et aurait été considérée comme ayant un établissement stable dans l'État S. Il serait contraire à l'objet et au but de la convention d'accorder l'avantage prévu à l'alinéa (b) du paragraphe 3 de l'article 5 à TCO et SUBCO dans le cadre d'un tel montage artificiel de fractionnement de contrat.]*

183. Dans plusieurs de pays, l'application de la règle anti-abus de portée générale figurant dans le droit interne est soumise à un processus d'approbation. Dans certains cas, ce processus prévoit que les différends relatifs à ces dispositions sont examinés en interne par de hauts responsables de l'administration. Dans d'autres cas, le processus autorise des comités consultatifs à donner à l'administration leur avis sur l'application de la règle. Ces processus d'approbation reflètent

l'importance des différends dans ce domaine et favorisent une cohérence globale dans l'application de la règle. Les États voudront peut-être mettre en place un processus administratif analogue pour faire en sorte que le paragraphe 9 n'est appliqué qu'après approbation à haut niveau au sein de l'administration.

184. De même, certains États estiment que lorsqu'un avantage d'une convention est refusé à une personne en vertu du paragraphe 9, l'autorité compétente de l'État contractant qui aurait normalement accordé cet avantage devrait avoir la possibilité de considérer que cette personne peut prétendre à cet avantage ou à d'autres avantages au titre de l'élément de revenu ou de capital concerné si ces avantages lui auraient été octroyés en l'absence de la transaction ou du montage qui a déclenché l'application du paragraphe 9. Pour cela, ces États sont libres d'inclure le paragraphe supplémentaire suivant dans leurs conventions bilatérales :

10. Lorsqu'un avantage prévu par cette Convention est refusé à une personne en vertu du paragraphe 9, l'autorité compétente de l'État contractant qui aurait normalement accordé cet avantage doit néanmoins traiter cette personne comme ayant droit à cet avantage, ou à d'autres avantages au titre d'un élément de revenu ou de capital spécifique, si cette autorité compétente, à la demande de cette personne et après examen des faits et circonstances propres au cas, conclut que ces avantages auraient été octroyés à cette personne en l'absence de la transaction ou du montage mentionné au paragraphe 9. L'autorité compétente de l'État contractant à laquelle la demande a été adressée consulte l'autorité compétente de l'autre État avant de rejeter une demande présentée par un résident de cet autre État en vertu du présent paragraphe.

185. Aux fins de cette disposition optionnelle, la question de savoir si les avantages auraient été octroyés en l'absence de la transaction ou du montage mentionné au paragraphe 9 et la détermination de la nature des avantages à octroyer sont à la discrétion de l'autorité compétente à laquelle la demande est adressée. La disposition optionnelle accorde à l'autorité compétente une grande latitude dans ce domaine. Elle est toutefois tenue de prendre en compte, avant de prendre une décision, les faits et circonstances propres à chaque cas et de consulter l'autorité compétente de l'autre État contractant avant de rejeter une demande visant à bénéficier d'avantages lorsque demande est formulée par un résident de cet autre État. La première exigence a pour but de veiller à ce que l'autorité compétente examine chaque demande

pour ce qu'elle est, tandis que l'exigence relative à la consultation de l'autorité compétente de l'autre État contractant si la demande est adressée par un résident de cet autre État a pour but de faire en sorte que les États contractants traitent des cas similaires de manière cohérente et puissent justifier leur décision en se fondant sur les faits et circonstances propres à chaque cas. Ce processus de consultation ne requiert toutefois pas que l'autorité compétente à laquelle la demande a été présentée obtienne l'accord de l'autorité compétente qui est consultée.

186. L'exemple suivant illustre l'application de cette disposition optionnelle. Supposons qu'une personne physique qui est résidente de l'État R et qui détient des actions dans une société résidente de l'État S cède le droit de percevoir des dividendes déclarés par cette société à une autre société résidente de l'État R qui détient plus de [25] pour cent du capital de la société qui paie ces dividendes, dans le but principal de bénéficier du taux réduit d'imposition à la source prévu par l'alinéa *a*) du paragraphe 2 de l'article 10. Dans ce cas, s'il s'avère que l'avantage de cet alinéa doit être refusé en application du paragraphe 9, la disposition alternative autoriserait l'autorité compétente de l'État S à accorder l'avantage du taux réduit d'imposition prévu par l'alinéa *b*) du paragraphe 2 de l'article 10 si cette autorité compétente détermine que cet avantage aurait été octroyé en l'absence de la cession à une autre société du droit de percevoir des dividendes.

187. Pour diverses raisons, certains États peuvent ne pas être en mesure d'accepter la règle mentionnée au paragraphe 9. Pour traiter efficacement toutes les formes de chalandage fiscal, ces États devront néanmoins compléter la règle de la limitation des avantages visée aux paragraphes 1 à 7 par des règles qui cibleront les stratégies de chalandage fiscal ayant recours à du financement par intermédiaire qui ne seraient pas neutralisées par ces paragraphes. Ces règles appréhenderaient ces mécanismes de financement par intermédiaire en refusant les avantages conférés par les dispositions de la Convention ou par certaines d'entre elles (par exemple, celles des articles 7, 10, 11, 12[, 12A, 12B] et 21), au titre d'un revenu obtenu grâce à l'utilisation, ou dans le cadre de l'utilisation, d'un montage de financement par intermédiaire. Elles pourraient également prendre la forme de règles législatives et jurisprudentielles anti-abus de droit interne aboutissant à un résultat similaire. Voici des exemples de mécanismes de financement par intermédiaire que ces règles devraient cibler, et des exemples de transactions qui ne devraient pas être considérées comme du financement par intermédiaire à cette fin :

- Exemple A : RCO, société cotée en bourse résidente de l'État R, détient toutes les actions de SCO, société résidente de l'État S. TCO, société résidente de l'État T qui n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S, souhaite acquérir une participation minoritaire dans SCO, mais estime que la retenue d'impôt sur les dividendes prélevée par l'État S rendrait l'investissement non rentable. Aussi, RCO propose que SCO émette en sa faveur des actions privilégiées procurant un rendement fixe de 4 pour cent, plus un rendement conditionnel de 20 pour cent des bénéfices nets de SCO. L'échéance des actions privilégiées est de 20 ans. TCO conclura un contrat distinct avec RCO aux termes duquel elle lui versera un montant équivalent au prix d'émission des actions privilégiées, et recevra de RCO au bout de 20 ans le prix de rachat des actions. Pendant 20 ans, RCO paiera à TCO un montant égal à 3,75 pour cent du prix d'émission, plus 20 pour cent des bénéfices nets de SCO.

Ce dispositif constitue un mécanisme de financement par intermédiaire qui doit être ciblé par les règles mentionnées ci-dessus, parce que l'un des principaux objectifs poursuivis par RCO en participant à la transaction était d'obtenir une réduction de la retenue d'impôt pour TCO.

- Exemple B : SCO, société résidente de l'État S, a émis une seule catégorie d'actions détenues en totalité par RCO, société résidente de l'État R. RCO a également une seule catégorie d'actions en circulation, détenues en totalité par TCO, société résidente de l'État T, qui n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S. RCO fabrique des composants électroniques et SCO est le distributeur exclusif de RCO dans l'État S. En vertu du paragraphe 3 de la règle de la limitation des avantages, RCO pourra prétendre aux avantages au titre des dividendes reçus de SCO même si les actions de RCO sont détenues par un résident d'un pays tiers.

Cet exemple porte sur une structure commerciale normale dans laquelle RCO et SCO exercent des activités économiques réelles dans les États R et S. Le paiement de dividendes par des filiales telles que SCO constitue une transaction commerciale normale. En l'absence d'éléments démontrant que l'un des objets principaux de la création de cette structure était le transfert de dividendes de SCO à TCO, cette structure ne constituerait pas un mécanisme de financement par intermédiaire.

- Exemple C : TCO, société résidente de l'État T qui n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S, prête 1 000 000 à SCO, société résidente de l'État S qui est une filiale en propriété exclusive de TCO, en contrepartie d'un billet à ordre émis par SCO. TCO se rend alors compte qu'elle peut éviter la retenue d'impôt sur les intérêts prélevée par l'État S en cédant le billet à ordre à sa filiale en propriété exclusive RCO, résidente de l'État R (la convention entre les États R et S n'autorise pas l'imposition à la source des intérêts dans certaines circonstances). En conséquence, TCO cède le billet à ordre à RCO en contrepartie d'un billet émis par RCO à TCO. Le billet émis par SCO produit 7 pour cent d'intérêts et celui émis par RCO produit 6 pour cent d'intérêts.

La transaction par laquelle RCO a acquis le billet à ordre émis par SCO constitue un mécanisme de financement par intermédiaire parce qu'elle a été structurée en vue de supprimer la retenue d'impôt que TCO aurait dû acquitter à l'État S.

- Exemple D : TCO, société résidente de l'État T qui n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S, détient la totalité des actions de SCO, société résidente de l'État S. TCO effectue depuis longtemps toutes ses opérations bancaires avec RCO, banque résidente de l'État R qui n'est pas liée à TCO et à SCO, le système bancaire dans l'État T étant relativement rudimentaire. Par conséquent, TCO conserve d'importantes liquidités auprès de RCO. Lorsque SCO a besoin d'un prêt pour financer une acquisition, TCO lui suggère de traiter avec RCO, qui connaît déjà les activités exercées par TCO et SCO. SCO négocie le prêt avec plusieurs banques différentes, qui appliquent toutes des conditions comparables à celles proposées par RCO, mais choisit en définitive de conclure le prêt avec RCO, en partie parce que les intérêts payés à RCO ne seraient pas soumis à la retenue d'impôt dans l'État S en vertu de la convention liant les États S et R, tandis que les intérêts payés aux banques résidentes de l'État T y seraient soumis.

Le fait que les avantages de la convention conclue entre l'État R et l'État S soient octroyés si SCO emprunte auprès de RCO, et ne le seraient peut-être pas si SCO emprunte ailleurs, est clairement un facteur qui joue dans la décision de SCO (qui peut être influencé par les conseils que lui donne TCO, son actionnaire exclusif). C'est peut-être même un facteur déterminant car, toutes choses étant égales par ailleurs, l'octroi des avantages



prévus par la convention peut faire pencher la balance en faveur de l'emprunt auprès de RCO plutôt que d'une autre banque. Toutefois, pour déterminer si l'octroi des avantages de la convention était l'un des principaux objets de la transaction, il convient d'examiner les faits et circonstances propres au cas. Dans la situation ci-dessus, RCO n'est pas liée à TCO et à SCO, et rien n'indique que les intérêts payés par SCO sont transférés à TCO d'une manière ou d'une autre. Le fait que TCO conserve depuis longtemps d'importantes liquidités auprès de RCO est également un facteur qui indique que le prêt à SCO n'a pas pour contrepartie un dépôt de garantie de TCO. Sur la base des faits présentés, la transaction ne constituerait donc probablement pas un mécanisme de financement par intermédiaire.

Néanmoins, si la décision de RCO de prêter à SCO était conditionnée à la constitution d'un dépôt de garantie par TCO destiné à sécuriser le prêt, de sorte que RCO n'aurait pas conclu la transaction à des conditions globalement identiques en l'absence de ce dépôt, les faits indiqueraient que TCO prête indirectement à SCO en faisant transiter le prêt par une banque de l'État R, et dans ce cas, la transaction constituerait un mécanisme de financement par intermédiaire.

- Exemple E : RCO, société cotée en bourse résidente de l'État R, est la société holding d'un groupe manufacturier qui exerce ses activités dans un secteur technologique hautement concurrentiel. Le groupe manufacturier mène des recherches par le biais de filiales dans le monde entier. Tous les brevets développés par une filiale sont concédés en licence par cette filiale à RCO, qui accorde des licences d'exploitation de la technologie à ses filiales qui en ont besoin. RCO ne conserve qu'une faible marge au titre des redevances qu'elle perçoit, et l'essentiel de ses bénéfices reviennent à la filiale qui a assumé le risque lié au développement de la technologie. TCO, société située dans un État avec lequel l'État S n'a pas conclu de convention fiscale, a inventé un processus qui permettra d'augmenter considérablement la rentabilité de l'ensemble des filiales de RCO, y compris de SCO, société résidente de l'État S. Conformément à sa pratique habituelle, RCO se voit concéder une licence sur la technologie par TCO et octroie des sous-licences au titre de cette dernière à ses filiales. SCO paie une redevance à RCO, reversée en quasi-totalité à TCO.

Dans cet exemple, rien n'indique que RCO concède des licences dans le but de réduire la retenue d'impôt payable dans l'État S. Étant donné que RCO se conforme à l'organisation et au comportement commercial normal du groupe dans la manière dont elle structure ses activités de licence et de sous-licence, et à supposer que la même structure est employée pour d'autres filiales exerçant des activités similaires dans des pays qui ont conclu des conventions qui prévoient des avantages similaires ou plus favorables, le dispositif liant SCO, RCO et TCO ne constitue pas un mécanisme de financement par intermédiaire.

- Exemple F : TCO est une société cotée en bourse résidente de l'État T, qui n'a pas conclu de convention fiscale avec l'État S. TCO est la société mère d'un groupe mondial de sociétés auquel appartiennent RCO, société résidente de l'État R, et SCO, société résidente de l'État S. SCO exerce activement une activité commerciale ou d'entreprise dans l'État S. RCO est chargée de coordonner le financement de toutes les filiales de TCO. RCO exploite un système centralisé de gestion de trésorerie pour TCO et ses filiales, dans lequel elle comptabilise toutes les sommes à verser et à recevoir inter-entreprises. RCO est chargée de gérer les décaissements et les encaissements de liquidités nécessaires pour couvrir les transactions entre ses filiales et des parties non liées. RCO souscrit des contrats de taux d'intérêt et de change dans la mesure où cela est nécessaire pour couvrir les risques induits par les décalages entre les flux de trésorerie entrants et sortants. Les activités de RCO ont pour objectif (et on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient pour effet) de réduire les coûts de transaction, les frais généraux et autres coûts fixes. RCO emploie 50 personnes, y compris des employés de bureau et autres agents administratifs, situés dans l'État R ; ces effectifs reflètent la taille des activités d'entreprise de RCO. TCO prête à RCO 15 millions libellés dans la monnaie A (d'une valeur de 10 millions en monnaie B) en contrepartie d'un billet à ordre sur 10 ans qui génère une rémunération annuelle de 5 pour cent. Le même jour, RCO prête 10 millions en monnaie B à SCO en contrepartie d'un billet à ordre sur 10 ans qui génère une rémunération annuelle de 5 pour cent. RCO ne s'engage pas dans une transaction de couverture à long terme au titre de ces opérations de financement, mais gère le risque de taux et le risque de change induit par les transactions sur une base quotidienne, hebdomadaire ou trimestrielle en concluant des contrats de change à terme.

Dans cet exemple, RCO semble exercer des activités d'entreprise réelles qui font intervenir des fonctions économiques substantielles, des actifs réels et des risques réels ; elle accomplit également d'importantes activités au titre des transactions avec TCO et SCO qui semblent être caractéristiques de sa gestion de trésorerie normale. RCO supporte également le risque de taux d'intérêt et le risque de change. Au regard des faits et en l'absence d'autres faits tendant à démontrer que l'un des objets principaux de ces prêts est d'éviter la retenue d'impôt dans l'État S, le prêt accordé par TCO à RCO et le prêt de RCO à SCO ne constituent pas un mécanisme de financement par intermédiaire.

36. Comme il est indiqué aux paragraphes 145 et 146 des commentaires sur l'article 1, le Comité reconnaît l'importance générale de mécanismes appropriés pour l'administration et l'interprétation des conventions fiscales afin de minimiser les risques d'abus fiscal. Ces mécanismes sont particulièrement importants en ce qui concerne l'application des règles générales anti-abus du droit national et des conventions fiscales. Les règles générales anti-abus comportent inévitablement un élément d'incertitude qui peut avoir un impact négatif sur le commerce et l'investissement transfrontaliers légitimes. Les pays peuvent envisager de réduire cette incertitude pour les contribuables de diverses manières, telles que l'application de l'article uniquement après approbation par les hauts fonctionnaires de l'administration fiscale comme suggéré au paragraphe 183 des commentaires sur l'article 29 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE cité au paragraphe 35 ci-dessus, une procédure de décision anticipée, ou la communication aux contribuables de la manière dont l'administration fiscale entend appliquer le paragraphe 9 de l'article. De même, comme il est indiqué au paragraphe 120 des commentaires sur l'article 1, un système judiciaire indépendant et solide contribuera à donner aux contribuables l'assurance que l'article est appliqué objectivement. De même, une application efficace de la procédure amiable garantira que les différends concernant l'application du paragraphe 9 de l'article seront résolus conformément aux principes reconnus internationalement afin de maintenir l'intégrité des conventions fiscales.

## Commentaires sur le chapitre VII

### DISPOSITIONS FINALES

#### *Articles 30 et 31*

#### ENTRÉE EN VIGUEUR ET DÉNONCIATION

Les articles 30 et 31 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies reprennent les articles 31 et 32 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Par conséquent, le Comité considère que la partie suivante des Commentaires sur les articles 31 et 32 de la version 2017 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE est applicable aux articles 30 et 31 de ce Modèle (la modification qui figure en italique entre crochets, qui ne fait pas partie des commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, a été faite afin de tenir compte des différences entre les dispositions du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et celles du présent Modèle) :

1. Ces dispositions, qui visent la procédure d'entrée en vigueur, de ratification, de dénonciation et de cessation d'application, sont rédigées en vue d'être incorporées dans des conventions bilatérales et correspondent aux règles ordinairement énoncées dans les accords internationaux.
2. Il peut être nécessaire pour certains États contractants d'ajouter au premier paragraphe de l'article [30] une disposition visant à préciser quelles sont les autorités qui doivent donner leur accord à la ratification. D'autres États contractants peuvent convenir que l'article stipule que l'entrée en vigueur intervient après un échange de notes confirmant que les procédures nécessaires à cette entrée en vigueur ont été accomplies par chacun des États.
3. Les États contractants sont libres de convenir que la Convention entrera en vigueur à l'expiration d'une période déterminée suivant l'échange des instruments de ratification ou la confirmation que les procédures nécessaires à cette entrée en vigueur ont été accomplies par chacun des États.
4. Aucune règle n'a été établie au sujet de la date à laquelle les dispositions de la Convention devront s'appliquer ou cesser de s'appliquer,

car ces règles dépendront dans une large mesure de la législation interne des États contractants intéressés. Certains États déterminent l'assiette de l'impôt sur le revenu acquis pendant l'année en cours, d'autres sur le revenu perçu au cours de l'année précédente ; enfin, d'autres États ont un exercice fiscal différent de l'année civile. En outre, dans certaines conventions, la date prévue pour l'application ou la cessation d'application est différente selon qu'il s'agit d'impôts perçus par retenue à la source ou d'impôts prélevés par voie de rôle.

5. Comme il est souhaitable que la Convention reste en vigueur au moins pendant un certain temps, l'article concernant la dénonciation prévoit que le préavis de dénonciation ne peut être donné qu'à partir d'une certaine année qui doit être fixée d'un commun accord. Les États contractants sont libres de décider quelle est la première année au cours de laquelle le préavis peut être donné ou même, s'ils le souhaitent, de convenir de ne pas fixer d'année du tout.



# UN Tax Committee

Cette publication est un produit du Comité  
des Nations Unies sur la coopération  
internationale en matière fiscale

eISBN: 9789210001038