



ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES



MISE À JOUR 2008 DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE

18 juillet 2008



CENTRE DE POLITIQUE ET D'ADMINISTRATION FISCALES

MISE À JOUR 2008 DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE

(adoptée par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008)

A.	ARTICLES.....	4
	Modification de l'article 25.....	4
B.	COMMENTAIRES.....	5
	Modification des Commentaires sur l'article 1.....	5
	Modification des Commentaires sur l'article 4.....	5
	Modification des Commentaires sur l'article 5.....	9
	Modification des Commentaires sur l'article 6.....	20
	Modification des Commentaires sur l'article 7.....	20
	Modification des Commentaires sur l'article 8.....	44
	Modification des Commentaires sur l'article 9.....	44
	Modification des Commentaires sur l'article 10.....	45
	Modification des Commentaires sur l'article 12.....	48
	Modification des Commentaires sur l'article 13.....	53
	Modification des Commentaires sur l'article 15.....	54
	Modification des Commentaires sur l'article 16.....	54
	Modification des Commentaires sur l'article 17.....	54
	Modification des Commentaires sur l'article 21.....	55
	Modification des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B.....	56
	Modification des Commentaires sur l'article 24.....	57
	Modification des Commentaires sur l'article 25.....	76
	Annexe - <i>Modèle d'accord amiable sur l'arbitrage</i>	101
	Modification des Commentaires sur l'article 26.....	114
C.	POSITIONS DES PAYS NON-MEMBRES.....	114
	Positions sur l'article 1.....	114
	Positions sur l'article 2.....	115
	Positions sur l'article 3.....	115
	Positions sur l'article 4.....	116
	Positions sur l'article 5.....	117
	Positions sur l'article 6.....	122
	Positions sur l'article 7.....	123
	Positions sur l'article 8.....	124
	Positions sur l'article 9.....	125
	Positions sur l'article 10.....	125
	Positions sur l'article 11.....	126
	Positions sur l'article 12.....	126
	Positions sur l'article 13.....	128
	Positions sur l'article 15.....	129
	Positions sur l'article 16.....	129
	Positions sur l'article 17.....	129
	Positions sur l'article 18.....	130
	Positions sur l'article 19.....	130
	Positions sur l'article 20.....	130
	Positions sur l'article 21.....	131

Positions sur l'article 22.....	131
Positions sur l'article 23.....	131
Positions sur l'article 24.....	131
Positions sur l'article 25.....	132
Positions sur l'article 26.....	133
Positions sur l'article 29.....	133

LA MISE A JOUR 2008 DU MODELE DE CONVENTION FISCALE

[Les modifications apportées au texte existant du Modèle de Convention fiscale sont indiquées au moyen de ~~ratures~~ pour les suppressions et d'*italiques gras* pour les additions]

A. ARTICLES

Modification de l'article 25

1. Ajouter le nouveau paragraphe 5 et la note de bas de page suivants immédiatement après le paragraphe 4 de l'article 25 :

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 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 deux 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 si la personne en fait 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 qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, cette décision lie les deux États contractants et doit être appliquée quels que soient les délais prévus par le droit interne de ces États. Les autorités compétentes des États contractants règlent par accord amiable les modalités d'application de ce paragraphe.¹

- 1. *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 de résolution des différends envisagé dans ce paragraphe. De plus, quelques États peuvent vouloir n'inclure ce paragraphe que dans les conventions les liant à certains États. Pour ces raisons, ce paragraphe ne devrait être inclus dans une Convention que lorsque chaque État considère que ceci est approprié compte tenu des facteurs indiqués au paragraphe 65 des Commentaires sur ce paragraphe. Cependant, comme l'indique le paragraphe 74 de ces Commentaires, d'autres États peuvent être en mesure de convenir de supprimer du paragraphe la condition selon laquelle les questions non résolues ne doivent pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un de leurs tribunaux judiciaires ou administratifs.*

B. COMMENTAIRES

Modification des Commentaires sur l'article 1

2. Au paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 1, remplacer le renvoi au « paragraphe 8.4 des Commentaires sur l'article 4 » par « paragraphe 8.7 des Commentaires sur l'article 4 ».
3. Au paragraphe 23 des Commentaires sur l'article 1, remplacer le renvoi au « paragraphe 10.1 des Commentaires sur l'article 7 » par « paragraphe **13** des Commentaires sur l'article 7 ».
4. Remplacer le paragraphe 27.2 des Commentaires sur l'article 1 par ce qui suit :

27.2 La *France* a exprimé plusieurs réserves sur les conclusions du rapport relatif à « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes ». En particulier, la France ne partage pas l'interprétation donnée aux paragraphes 5 et 6 ci-dessus selon laquelle lorsque l'application de la convention est refusée à la société de personnes, ses membres sont *toujours* éligibles au bénéfice des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents. L'opinion de la France est qu'une telle solution ne peut être obtenue, ~~dans une certaine mesure,~~ *quelorsque la France est l'État de la source, que lorsque son droit interne autorise cette interprétation ou lorsque par des dispositions des stipulations spécifiques sont incluses dans la convention conclue avec l'État de résidence des associés dans lequel est située la société de personnes. Cette opinion est aussi partagée par le Mexique.*

27.10 Le Mexique ne partage pas l'interprétation donnée aux paragraphes 5 et 6 ci-dessus selon laquelle lorsque l'application d'une convention est refusée à la société de personnes, ses membres sont éligibles au bénéfice des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents. Le Mexique considère qu'une telle solution ne peut être obtenue, dans une certaine mesure, que par des dispositions incluses dans la convention conclue avec l'État dans lequel est située la société de personnes.

5. Au paragraphe 27.4 des Commentaires sur l'article 1, remplacer le renvoi au « paragraphe 40.1 des Commentaires sur l'article 7 » par « paragraphe **66** des Commentaires sur l'article 7 ».

Modification des Commentaires sur l'article 4

6. Remplacer les paragraphes 8 à 8.4 des Commentaires sur l'article 4 par ce qui suit :

8. Le paragraphe 1 définit l'expression « résident d'un État contractant » au sens de la Convention. Cette définition se réfère à la notion de résidence adoptée par la législation interne (cf. remarques préliminaires). Elle mentionne comme critères d'assujettissement à l'impôt du résident : le domicile, la résidence, le siège de direction ou tout autre critère analogue. Pour les personnes physiques, la définition tend à couvrir les diverses formes de liens personnels envers un État qui, dans les législations fiscales internes, déterminent un assujettissement complet à l'impôt (assujettissement intégral). Elle s'étend aussi aux cas où une personne est réputée par la législation fiscale d'un État être un résident dudit État et s'y trouve de ce fait entièrement assujettie à l'impôt (par exemple, les diplomates et autres personnes au service de l'État). [*le reste du paragraphe 8 devient les nouveaux paragraphes 8.1, 8.2 et 8.3*]

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~~ ~~cette disposition~~ exclurait également de la définition de résident d'un État contractant les entreprises sous contrôle étranger exonérées d'impôt sur leurs revenus étrangers en vertu de régimes de faveur conçus pour attirer les sociétés relais. **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.** [les deux phrases suivantes du paragraphe 8 actuel sont incluses dans le paragraphe suivant] 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 (cf. le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 26). En fait, les États pourraient considérer qu'il serait approprié de procéder à des échanges spontanés de renseignements au sujet ~~des sociétés~~ **des personnes** qui tentent d'obtenir des conventions fiscales des **avantages industriels** ~~bénéfices qui ne sont pas prévus par le Modèle de Convention.~~

8.3 **L'application de cette deuxième phrase** ~~Toutefois cette disposition~~ suscite ~~toutefois en elle-même~~ des difficultés et comporte des limitations. ~~Par conséquent, elle~~ doit être interprétée **à la lumière de son objet et de son but, qui est d'exclure les personnes qui ne sont pas soumises à un assujettissement complet à l'impôt (assujettissement intégral) dans un État** ~~d'une manière restrictive~~ car sinon elle risquerait d'exclure du champ d'application de la Convention tous les résidents de pays qui appliquent un principe de territorialité en matière fiscale alors que de toute évidence, ce n'est **évidemment** pas le résultat ~~qui est~~ recherché.

8.41 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.

8.52 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 de retraite, 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).

8.63 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.

8.74 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 un tel cas où le revenu de la société de

personnes « transite » vers les associés en vertu de la législation interne de cet État, les associés sont les personnes qui sont assujetties à l'impôt sur ce revenu et qui peuvent donc demander à bénéficier des conventions conclues par les États dont elles sont résidentes. Cette dernière situation prévaudra même si, en vertu de la législation interne de l'État de la source, le revenu est attribué à une société de personnes qui est traitée comme une entité indépendante imposable. Les États qui ne seraient pas en mesure de se rallier à cette interprétation de l'article pourraient obtenir le même résultat au moyen d'une disposition spéciale qui éviterait la double imposition résultant d'une imputation différente du revenu de la société de personnes par les deux États.

7. Remplacer le paragraphe 24 des Commentaires sur l'article 4 par ce qui suit :

24. Eu égard à ces considérations, le « siège de direction effective » a été adopté comme critère de préférence pour les personnes autres que les personnes physiques. Le siège de direction effective est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité *dans son ensemble*. ~~Le siège de direction effective sera 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 officiellement ses décisions, le lieu où sont arrêtées les mesures qui doivent être prises par l'entité dans son ensemble. Toutefois, il n'est pas possible d'établir une règle précise, et tous~~ les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour déterminer le siège de direction effective. Une entité peut avoir plus d'un siège de direction, mais elle ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective.

24.1 Certains pays estiment cependant que les cas de double résidence pour les personnes qui ne sont pas des personnes physiques sont relativement rares et doivent être traités au cas par cas. Certains pays considèrent en outre que l'adoption d'une approche au cas par cas est la meilleure formule pour résoudre les difficultés qui surgissent, du fait de l'utilisation des nouvelles technologies de communication, lorsqu'il s'agit de déterminer le siège de direction effective d'une personne morale. Ces pays sont libres de laisser les autorités compétentes trancher la question de la résidence de ces personnes, sous réserve que le paragraphe soit remplacé par ce qui suit :

3. Lorsque, en vertu des dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique réside dans les deux États contractants, les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de déterminer d'un commun accord l'État duquel cette personne est réputée être résidente aux fins 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.

Les autorités compétentes chargées d'appliquer ces dispositions pour déterminer la résidence d'une personne morale aux fins de la Convention prendront en considération divers facteurs tels que le lieu où les réunions du conseil d'administration ou de tout autre organe équivalent se tiennent généralement, le lieu où le directeur général et les autres dirigeants exercent généralement leur activité, le 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 résidente de l'un des États contractants, mais pas de l'autre aux fins de la Convention, fait naître un risque d'application indue des dispositions de la Convention, etc. Les pays qui considèrent que les autorités compétentes ne devrait 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. Par ailleurs, sachant que l'application de cette disposition sera normalement revendiquée par l'entité intéressée en vertu du mécanisme prévu au paragraphe 1 de l'article 25, cette dernière devra soumettre son cas dans les trois ans suivant la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention résultant du fait qu'elle est considérée comme résidente des deux États contractants. Parce que les éléments sur lesquels la décision sera fondée peuvent évoluer avec le temps, les autorités compétentes statuant en vertu des dispositions cet article devraient préciser à quelle période se rapporte leur décision.

8. Remplacer le paragraphe 25 des Commentaires sur l'article 4 par ce qui suit :

25. En ce qui concerne les paragraphes 24 et 24.1, ~~l'Italie ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 24 ci-dessus en ce qui concerne « la personne ou le groupe de personnes (par exemple un conseil d'administration) » en tant que seul critère déterminant le siège de direction effective d'une entité. Son opinion est~~ considère que le lieu où se déroule l'activité principale et essentielle de l'entité doit aussi être prise en compte pour déterminer son siège de direction effective.

9. Remplacer le paragraphe 26.1 des Commentaires sur l'article 4 par ce qui suit :

26.1 Le Mexique n'adhère pas au principe général exposé au paragraphe ~~8.48.7~~ des Commentaires selon lequel lorsque l'impôt dû par une société de personnes est établi en fonction des caractéristiques personnelles de ses associés, ces derniers peuvent demander à bénéficier des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents en ce qui concerne les revenus qui ne font que « transiter » par ladite société.

10. Supprimer le paragraphe 26.2 des Commentaires sur l'article 4, qui se lit comme suit :

~~26.2 S'agissant de la résidence des organismes à but non lucratif et organismes caritatifs exonérés d'impôt, la Grèce adopte l'interprétation donnée au paragraphe 8.3 des Commentaires.~~

11. Ajouter les nouveaux paragraphes 26.3 et 26.4 suivants aux Commentaires sur l'article 4 :

26.3 La France considère que la définition du siège de direction effective figurant au paragraphe 24 et selon laquelle « le siège de direction effective est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble » correspond d'ordinaire au lieu où la personne ou le groupe de personnes exerçant les fonctions les plus élevées (par exemple un conseil d'administration ou un directoire) prend ses décisions. Il s'agit du lieu où sont, en fait, principalement concentrés les organes de direction, d'administration et de contrôle de l'entité.

26.4 En ce qui concerne le paragraphe 24, la Hongrie considère que pour déterminer où est situé le siège de direction effective, l'on doit tenir compte non seulement du lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble, mais également du lieu où le directeur général et les autres dirigeants exercent généralement leurs activités ainsi que du lieu où s'exerce la gestion supérieure des affaires courantes de l'entreprise.

12. Remplacer le paragraphe 29 des Commentaires sur l'article 4 par ce qui suit :

29. La France n'adhère pas au principe général selon lequel lorsque l'impôt dû par une société de personnes est établi en fonction des caractéristiques personnelles de ses associés, ces derniers peuvent demander à bénéficier des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents en ce qui concerne les revenus qui ne font que « transiter » par ladite société. ~~Du fait qu'en vertu de son droit interne une société de personnes est regardée comme assujettie à l'impôt même si du point de vue technique celui-ci est recouvré auprès de ses associés, De ce fait,~~ la France se réserve, *dans ses conventions fiscales*, le droit d'amender l'article 4 ~~dans ses conventions fiscales~~ de manière à préciser que les sociétés de personnes françaises doivent être considérées comme des résidents de France, eu égard à leurs caractéristiques juridiques et fiscales, *et de prévoir les cas et conditions dans lesquels les sociétés de personnes transparentes situées dans l'autre État contractant ou dans un État tiers peuvent bénéficier de la reconnaissance de leur transparence par la France.*

13. Remplacer le paragraphe 31 des Commentaires sur l'article 4 par ce qui suit :

31. ~~Les États-Unis et le Mexique~~ se réservent le droit d'utiliser comme critère le lieu d'enregistrement pour déterminer la résidence d'une société et, s'ils n'y parviennent pas, de ne pas accorder certains bénéfices de la Convention aux sociétés qui possèdent une double résidence

Modification des Commentaires sur l'article 5

14. Ajouter le titre suivant et les nouveaux paragraphes 42.11 à 42.48 aux Commentaires sur l'article 5 :

L'imposition des services

42.11 L'effet combiné de cet article et de l'article 7 est que les bénéfices provenant des prestations de services exécutées sur le territoire d'un État contractant par une entreprise d'un autre État contractant ne sont pas imposables dans le premier État s'ils ne sont pas imposables à un établissement stable qui y est situé (dès lors qu'ils ne sont pas couverts par d'autres articles de la Convention qui autoriseraient cette imposition). Ce résultat, en vertu duquel ces bénéfices ne sont imposables que dans l'autre État, est justifié par diverses considérations politiques et administratives. Il est cohérent avec le principe de l'article 7 selon lequel, tant qu'une entreprise d'un État n'a pas créé d'établissement stable dans un autre État, elle ne doit pas être considérée comme participant à la vie économique de cet État au point de relever de la compétence fiscale de cet autre État. De plus, la prestation de services doit, en règle générale et sous réserve d'un petit nombre d'exceptions pour certains types de services (par exemple ceux qui sont couverts par les articles 8 et 17), être traitée de la même manière que les autres activités d'entreprise et, par conséquent, le même seuil d'imposition des établissements stables doit s'appliquer à toutes les activités d'entreprise, y compris la prestation de services indépendants.

42.12 L'une des considérations administratives auxquelles il est fait référence ci-dessus est que le fait d'étendre les cas où l'imposition par le pays de la source des bénéfices tirés de prestations de services exécutées sur le territoire d'un État contractant serait autorisée alourdirait les contraintes réglementaires et administratives pesant sur les entreprises comme sur les administrations fiscales. Cela serait particulièrement problématique pour les services fournis aux consommateurs (par opposition à ceux fournis aux entreprises), dont la déclaration à l'administration fiscale du pays de la source ne serait pas requise en vue de bénéficier de leur déduction fiscale en tant que frais d'exploitation. Comme, dans la plupart des cas, les règles qui ont été conçues à cet effet reposent sur la durée de séjour dans un État, les administrations

fiscales et les entreprises auraient besoin de tenir compte du temps passé par le personnel des entreprises de services dans un pays et ces entreprises risqueraient d'avoir un établissement stable dans des circonstances imprévues dans le cas où elles seraient incapables de déterminer par avance la durée pendant laquelle leur personnel serait présent dans un pays donné (par exemple dans le cas où cette présence serait prolongée du fait de difficultés imprévues ou à la demande d'un client). Ces cas engendrent des contraintes administratives particulièrement problématiques parce qu'ils obligent une entreprise à se conformer rétroactivement à plusieurs exigences administratives associées à un établissement stable. Ces préoccupations ont trait à la nécessité de tenir des registres et documents comptables, à la fiscalité des salariés (par exemple, la nécessité de pratiquer des retenues à la source dans un autre pays) et à d'autres obligations ne concernant pas l'impôt sur le revenu.

42.13 En outre, l'imposition par le pays de la source des bénéficiaires tirés de prestations de services exécutées sur le territoire d'un État contractant par une entreprise d'un autre État contractant qui n'a pas d'installation fixe d'affaires dans le premier de ces deux États occasionnerait des difficultés pour déterminer les bénéficiaires imposables et recouvrer les impôts y afférents. Dans la plupart des cas, l'entreprise ne tiendrait pas la comptabilité et ne disposerait pas des actifs généralement associés à un établissement stable et elle n'aurait pas d'agent dépendant pouvant s'acquitter de ses obligations en matière d'information et de recouvrement. Au surplus, s'il est fréquent que le droit interne d'un État soumette à l'impôt les bénéficiaires tirés de prestations de services exécutées sur son territoire, cette pratique n'est pas nécessairement la meilleure politique en matière de conventions fiscales.

42.14 Certains États répugnent néanmoins à adopter le principe de l'imposition exclusive dans le pays de résidence des prestations de services qui ne sont pas imposables à un établissement stable situé sur leur territoire mais qui sont exécutées sur ce territoire. Ces États proposent que l'article soit modifié de manière à préserver le droit d'imposition par le pays de la source, dans certaines circonstances, en ce qui concerne les bénéficiaires tirés de ces services. Les États qui considèrent qu'une convention fiscale doit conférer un droit supplémentaire d'imposition par le pays de la source pour les prestations de services exécutées sur leur territoire invoquent divers arguments à l'appui de leur point de vue.

42.15 Ces États peuvent considérer que les bénéficiaires tirés des prestations de services exécutées sur le territoire d'un État donné doivent être imposables dans cet État en vertu des principes politiques généralement acceptés qui régissent la détermination du moment où les bénéficiaires d'une entreprise doivent être considérés comme ayant leur source dans une juridiction donnée. Ils considèrent que, sous l'angle exclusif de la question purement politique de la détermination de l'origine des bénéficiaires d'une entreprise, l'État où les prestations de services sont exécutées devrait avoir le droit d'imposition même si ces services ne sont pas imposables à un établissement stable tel que défini à l'article 5. Ils observent que le droit interne de nombreux pays prévoit que les prestations de services exécutées dans ces pays sont imposables même en l'absence d'établissement stable (même si les prestations exécutées pendant une période très courte peuvent ne pas toujours être soumises à l'impôt en pratique).

42.16 Ces États sont préoccupés par le fait que certaines entreprises de services n'ont pas besoin d'installation fixe d'affaires dans leur territoire pour y exercer un volume substantiel d'activités et considèrent que ces droits supplémentaires sont donc appropriés.

42.17 Ces États considèrent en outre que, même si l'imposition des bénéficiaires des entreprises exploitées par des non-résidents qui ne sont pas imposables à un établissement stable occasionnent des difficultés réglementaires et administratives, ces difficultés ne justifient pas que

soient exemptés d'impôt les bénéfiques tirés de toutes les prestations de services exécutées sur leur territoire par ces entreprises. Les tenants de cette position peuvent faire référence à des mécanismes qui sont déjà en place dans certains États pour veiller à ce que les prestations de services exécutées dans ces États mais qui ne sont pas imputables à un établissement stable soient soumis à l'impôt (ces mécanismes reposent sur l'obligation à laquelle sont soumis les résidents de déclarer des paiements à des non-résidents au titre de prestations de services exécutées dans ces États et éventuellement d'opérer une retenue à la source sur ces paiements).

42.18 On notera cependant que tous les États Membres conviennent qu'un État ne doit pas avoir le droit en tant que pays de la source d'imposer des revenus provenant de l'exécution de prestations de services exécutées par un non-résident hors de cet État. En vertu des conventions fiscales, les bénéfiques tirés de la vente de marchandises qui sont simplement importées par un résident d'un pays et ne sont ni produites ni distribuées par un établissement stable dans ce pays n'y sont pas imposables et le même principe doit s'appliquer dans le cas des services. Le simple fait que celui qui paie la contrepartie de services soit un résident d'un État, que cette contrepartie soit supportée par un établissement stable situé dans cet État ou que le résultat des services soit utilisé dans cet État, ne constitue pas un lien suffisant pour justifier l'attribution d'un droit d'imposition à cet État.

42.19 Une autre question fondamentale sur laquelle il existe un accord général concerne la détermination de l'assiette de l'impôt. Dans le cas de services non-salariés (et sous réserve d'éventuelles exceptions telles que celles qui sont visées à l'article 17), seuls les bénéfiques tirés de ces services devraient être soumis à l'impôt. Par conséquent, les dispositions parfois incluses dans les conventions bilatérales qui autorisent un État à imposer le montant brut des honoraires payés pour certains services si celui qui paie ces honoraires est un résident de cet État ne semblent pas être un moyen approprié pour imposer ces services. Premièrement, parce que ces dispositions ne sont pas limitées aux prestations de services exécutées dans l'État de la source, elles ont pour effet de permettre à un État d'imposer des activités d'entreprise qui ne se déroulent pas dans cet État. Deuxièmement, ces règles permettent d'imposer le montant brut payé pour les services par opposition aux bénéfiques qui en proviennent.

42.20 De plus, les États membres admettent qu'il convient, pour des raisons tenant aux contraintes réglementaires et à d'autres motifs, de ne pas permettre à un État d'imposer les bénéfiques tirés de prestations de services exécutées sur leur territoire dans certaines circonstances (par exemple si ces services sont fournis pendant une période très courte).

42.21 C'est pourquoi le Comité a jugé important de circonscrire les circonstances dans lesquelles les États qui ne souscrivent pas à la conclusion figurant dans le paragraphe 42.11 ci-dessus peuvent, s'ils le désirent, stipuler que les bénéfiques tirés des prestations de services exécutées sur le territoire d'un État contractant par une entreprise d'un autre État contractant pourront être soumis à l'impôt par cet État même en l'absence d'un établissement stable, tel que défini à l'article 5, auquel ces bénéfiques seraient imposables.

42.22 Il va de soi que cette imposition ne doit pas s'étendre aux prestations de services exécutées hors du territoire d'un État et qu'elle ne doit s'appliquer qu'aux bénéfiques tirés de ces prestations de services plutôt qu'aux paiements reçus en contrepartie de ces services. De plus, cette imposition ne doit être autorisée que si la présence dans un État atteint au moins un certain niveau.

42.23 On trouvera ci-après un exemple de disposition conforme à ces exigences ; les États sont libres de convenir bilatéralement de l'inclusion d'une telle disposition dans leurs conventions fiscales :

Nonobstant les dispositions des paragraphes 1, 2 et 3, si une entreprise d'un État contractant exécute des prestations de services dans l'autre État contractant

- a) par l'intermédiaire d'une personne physique qui est présente dans cet autre État pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois et si plus de 50 pour cent des recettes brutes imputables aux activités d'exploitation active exercées par l'entreprise au cours de cette ou ces périodes proviennent des prestations de services exécutées dans cet autre État par l'intermédiaire de cette personne, ou*
- b) pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois, et ces prestations de services sont exécutées pour un même projet ou pour des projets connexes par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes physiques qui sont présentes et exécutent ces prestations de services dans cet autre État*

les activités exercées dans cet autre État dans le cadre de l'exécution de ces prestations de services sont réputées être exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable de l'entreprise situé dans cet autre État, sauf si ces prestations de services sont limitées à celles qui sont mentionnées dans le paragraphe 4 et qui, si elles étaient exécutées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne feraient pas de cette installation un établissement stable au regard des dispositions de ce paragraphe. Aux fins de ce paragraphe, les prestations de services exécutées par une personne physique pour une entreprise ne sont pas considérées être exécutées par une autre entreprise par l'intermédiaire de cette personne physique à moins que cette autre entreprise ne supervise, dirige ou contrôle la manière dont ces prestations de services sont exécutées par cette personne physique.

42.24 Cette disposition alternative constitue une extension de la définition de l'établissement stable qui permet d'imposer les revenus provenant de services fournis par des entreprises exploitées par des non-résidents mais ce, conformément aux principes décrits au paragraphe 42.22. Certains aspects de cette disposition alternative sont expliqués dans les paragraphes qui suivent ; de toute évidence, ces paragraphes ne sont pas pertinents dans le cas des conventions qui n'incluent pas une telle disposition et qui ne permettent donc pas de considérer qu'un établissement stable existe uniquement parce que les conditions décrites dans cette disposition sont satisfaites.

42.25 Cette disposition a pour effet qu'un établissement stable est réputé exister alors qu'il n'existerait pas selon la définition énoncée dans le paragraphe 1 et les exemples du paragraphe 2. Elle s'applique donc nonobstant ces paragraphes. Comme cela est le cas pour le paragraphe 5 de l'article, cette disposition constitue une règle supplémentaire permettant de conclure qu'une entreprise possède un établissement stable dans un État ; elle pourrait s'appliquer, par exemple, si un consultant fournit des services pendant une longue durée dans un pays mais en différents endroits qui ne remplissent pas les conditions requises par le paragraphe 1 pour qu'ils constituent un ou plusieurs établissements stables. S'il peut être démontré que l'entreprise dispose d'un établissement stable au sens des paragraphes 1 et 2 (sous réserve des dispositions du paragraphe 4), il n'est pas nécessaire d'appliquer cette disposition pour conclure à l'existence d'un établissement stable. Comme cette disposition se borne à créer un établissement stable qui autrement n'existerait pas, elle ne constitue pas une définition alternative du concept

d'établissement stable et ne peut donc, de toute évidence, limiter le champ de la définition du paragraphe 1 et des exemples du paragraphe 2.

42.26 Cette disposition s'applique aussi nonobstant le paragraphe 3. Ainsi, une entreprise peut être réputée avoir un établissement stable parce qu'elle exécute des prestations de services dans un pays pendant les périodes spécifiées dans le paragraphe proposé même si les divers endroits où ces prestations de services sont exécutées ne constituent pas des établissements stables au regard du paragraphe 3. L'exemple ci-après illustre ce résultat. Un travailleur indépendant résidant dans un État contractant fournit des services et est présent dans un autre État contractant pendant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois, mais ses prestations de services sont exécutées pour des durées égales en un lieu qui n'est pas un chantier (et elles ne concernent pas un projet de construction ou d'installation) ainsi que sur deux chantiers sans rapport avec le précédent dont chacun a une durée inférieure à la durée spécifiée par le paragraphe 3. Quoique, selon le paragraphe 3, les deux chantiers ne soient pas réputés constituer des établissements stables, le paragraphe proposé, qui s'applique nonobstant le paragraphe 3, fait que l'entreprise dont l'activité est exercée par cette personne sera réputée disposer d'un établissement stable (puisque la personne physique est un travailleur indépendant, on peut considérer que le critère de 50 pour cent des recettes brutes sera satisfait en ce qui concerne son entreprise).

42.27 Un autre exemple est celui d'une grande entreprise de construction qui exécute un seul projet de construction dans un pays. Si le projet est exécuté sur un seul site, la disposition ne devrait pas avoir d'incidence notable dès lors que la durée requise pour que le site constitue un établissement stable ne diffère pas substantiellement de celle qui est requise pour que la disposition s'applique. Les États qui désirent recourir à la disposition alternative peuvent donc envisager de se référer à des durées identiques pour cette disposition et pour le paragraphe 3 de l'article 5 : si une période plus courte est utilisée dans la disposition alternative, ceci réduira, en pratique, le champ d'application du paragraphe 3.

42.28 La situation peut néanmoins être différente si le projet, ou les projets connexes, sont exécutés en des endroits différents d'un même pays. Si chacun des chantiers où un même projet est exécuté a une durée trop courte pour que chacun d'entre eux constitue un établissement stable (voir cependant le paragraphe 20 ci-dessus), l'existence d'un établissement stable sera néanmoins présumée si les conditions de la disposition alternative sont remplies. Ce résultat est conforme à l'objet de la disposition, qui est de soumettre à l'imposition par l'État de la source les entreprises non résidentes qui sont présentes dans un pays pendant une durée suffisamment longue nonobstant le fait que leur présence en un quelconque lieu de ce pays n'est pas suffisamment longue pour que ce lieu devienne un établissement stable de l'entreprise concernée. Certains États peuvent toutefois considérer que le paragraphe 3 doit l'emporter sur la disposition alternative et souhaiter modifier cette disposition en conséquence.

42.29 Le paragraphe suggéré ne s'applique qu'aux services. Les autres types d'activités qui ne sont pas des services sont donc exclus de son champ d'application. Ainsi, ce paragraphe ne s'appliquera pas à une entreprise étrangère qui exerce une activité de pêche dans les eaux territoriales d'un État et tire des recettes de la vente de ses prises (certaines conventions fiscales incluent cependant des dispositions spécifiques concernant des activités telles que la pêche et l'extraction de pétrole).

42.30 Cette disposition s'applique aux prestations de services exécutées par une entreprise. Il faut donc que les services soient fournis à des tiers par l'entreprise. Il est clair que cette disposition ne pourrait pas avoir pour effet qu'une entreprise soit réputée avoir un établissement stable du simple fait que des services lui sont fournis. Par exemple, des services pourraient être

fournis par un particulier à son employeur sans que ce dernier ne fournisse de quelconques services (par exemple un salarié qui fournit des services de fabrication à une entreprise vendant des produits manufacturés). Un autre exemple serait celui d'employés d'une entreprise qui fourniraient des services dans un État à une entreprise associée selon les instructions détaillées et sous la supervision immédiate de cette dernière entreprise ; dans ce cas, dans l'hypothèse où les prestations de services en question ne sont pas exécutées pour une tierce partie, cette dernière entreprise n'exécute pas elle-même de services auxquels la disposition pourrait s'appliquer.

42.31 De plus, la disposition ne s'applique qu'aux prestations de services qui sont exécutées dans un État par une entreprise étrangère. Il importe peu que les services soient fournis à un résident de l'État ; ce qui est important est que les prestations de services soient exécutées dans l'État par l'intermédiaire d'une personne physique qui y est présente.

42.32 La disposition alternative ne précise pas que les services doivent être dispensés « par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise », une expression que l'on retrouve dans certaines conventions fiscales bilatérales. Elle prévoit simplement que les prestations de services doivent être exécutées par une entreprise. Comme cela est expliqué au paragraphe 10, l'activité d'une entreprise (qui, dans le contexte de ce paragraphe, inclurait les prestations de services exécutées dans un État contractant) « est exercée principalement 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 autre personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (agents dépendants) ». Aux fins de la disposition alternative, les personnes par l'intermédiaire desquelles une entreprise fournit des services sont donc les personnes auxquelles il est fait référence au paragraphe 10, sous réserve de l'exception incluse dans la dernière phrase de cette disposition (voir le paragraphe 42.43 ci-dessous).

42.33 La disposition alternative s'appliquera dans deux catégories différentes de situations. L'alinéa a) de la disposition est basé sur la durée de présence de la personne physique par l'intermédiaire de laquelle une entreprise tire la plus grande partie de ses recettes et cette période est similaire à celle de l'alinéa 2 a) de l'article 15 ; l'alinéa b) est basé sur la durée des activités des personnes physiques par lesquelles les prestations de services sont exécutées.

42.34 L'alinéa a) traite principalement du cas d'une entreprise dont l'activité est exercée par une seule personne physique. Mais il traite aussi du cas d'une entreprise qui, au cours de la période ou des périodes concernées, tire la majeure partie de ses recettes de services fournis par une seule personne physique. Cette extension est nécessaire pour éviter que, par exemple, des services similaires fournis par une personne physique et par une société dont la totalité des actions appartient au seul salarié de cette société ne soient traités de manière différente.

42.35 L'alinéa peut s'appliquer dans des diverses situations où une entreprise exécute des prestations de services par l'intermédiaire d'une personne physique, comme cela est le cas lorsque ces prestations sont exécutées par une entreprise individuelle, par l'associé d'une société de personnes, par le salarié d'une société, etc. Les principales conditions requises sont les suivantes :

- la personne physique par l'intermédiaire de laquelle sont exécutées les prestations de services doit être présente dans un État pendant une ou des périodes qui, au total, excèdent 183 jours durant toute période de douze mois, et*
- plus de 50 pour cent des recettes brutes imputables aux activités d'exploitation active exercées par l'entreprise pendant la ou les périodes de présence doivent provenir de prestations de services exécutées dans cet État par l'intermédiaire de cette personne.*

42.36 *La première condition fait référence au nombre de jours de présence d'une personne physique. Comme la formulation est identique à celle de l'alinéa 2 a) de l'article 15, les principes applicables au calcul des jours de présence aux fins de ce dernier alinéa s'appliquent aussi au calcul des jours de présence aux fins du paragraphe suggéré.*

42.37 *Aux fins de la deuxième condition, selon laquelle plus de 50 pour cent des recettes brutes imputables aux activités d'exploitation active exercées par une entreprise au cours de la ou des périodes concernées doivent provenir des prestations de services exécutées dans cet État par l'intermédiaire de cette personne physique, le montant des recettes brutes imputables aux activités d'exploitation active exercées par l'entreprise représente ce que l'entreprise a facturé ou devrait facturer au titre des activités qu'elle exerce quelle que soit la date à laquelle la facturation est effectuée et indépendamment des règles du droit national sur la date à laquelle ces recettes doivent être prises en compte aux fins de l'impôt. Ces activités ne sont pas confinées aux activités liées à la fourniture de services. Les recettes brutes imputables aux « activités d'exploitation active » excluent manifestement les produits d'activités d'investissement passif, y compris, par exemple, les intérêts et dividendes reçus au titre de l'investissement de fonds excédentaires. Les États ont néanmoins la faculté de préférer l'emploi d'un autre critère tel que le fait que « 50 pour cent des bénéfices de l'entreprise au cours de cette ou ces périodes proviennent des services » ou que « les services représentent la majeure partie des activités de l'entreprise » pour déterminer dans quelles circonstances une entreprise tire la plus grande partie de ses recettes de prestations de services exécutées sur leur territoire par l'intermédiaire d'une personne physique.*

42.38 *Les exemples suivants illustrent l'application de l'alinéa a) (dans l'hypothèse où la disposition alternative été incluse dans une convention entre les États R et S) :*

- *Exemple 1: W, une résidente de l'État R, est un consultant qui exploite sa propre entreprise sous son propre nom (il s'agit donc d'une entreprise individuelle). Entre le 2 février 00 et le 1^{er} février 01, elle est présente dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 190 jours et pendant cette période, toutes les recettes de ses activités d'entreprise proviennent des prestations de services qu'elle exécute dans l'État S. Puisque l'alinéa a) s'applique dans cette situation, ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'État S.*
- *Exemple 2: X, un résident de l'État R, est un des deux actionnaires et employés de XCO, une société qui est un résident de l'État R et qui offre des services d'ingénierie. Entre le 20 décembre 00 et le 19 décembre 01, X est présent dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 190 jours et pendant cette période, 70 pour cent des recettes brutes imputables aux activités d'exploitation active de XCO proviennent des prestations de services exécutées par X dans l'État S. Puisque l'alinéa a) s'applique dans cette situation, ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable de XCO situé dans l'État S.*
- *Exemple 3: X et Y, qui sont résidents de l'État R, sont les deux associés de X&Y, une société de personnes établie dans l'État R qui offre des services juridiques. L'État S traite les sociétés de personnes comme des entités transparentes au plan fiscal. Entre le 15 juillet 00 et le 14 juillet 01, Y est présent dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 240 jours et pendant cette période, 55 pour cent de tous les honoraires de X&Y imputables aux activités d'exploitation active de X&Y proviennent des prestations de services exécutées par Y dans l'État S. L'alinéa a) s'applique dans cette situation et, pour les fins de l'imposition de X et Y, les prestations de services*

exécutées par Y sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'État S.

- *Exemple 4: Z, un résident de l'État R, est un des dix employés de ACO, une société qui est un résident de l'État R et qui offre des services de comptabilité. Entre le 10 avril 00 et le 9 avril 01, Z est présent dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 190 jours et pendant cette période, 12% des recettes brutes imputables aux activités d'exploitation active de ACO proviennent des prestations de services exécutées par Z dans l'État S. L'alinéa a) ne s'applique pas dans cette situation et, à moins que l'alinéa b) ne s'applique à ACO, ACO ne sera pas réputé avoir un établissement stable dans l'État S en vertu de la disposition alternative.*

42.39 L'alinéa b) traite du cas d'une entreprise qui exécute des prestations de services dans un État contractant en relation avec un projet donné (ou pour des projets connexes) et qui exécute ces prestations par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes physiques pendant une durée substantielle. La ou les périodes auxquelles l'alinéa fait référence doit ou doivent être considérées au regard de l'entreprise et non des personnes physiques. Il n'est donc pas nécessaire que ce soient la ou les mêmes personnes physiques qui exécutent les prestations de services et sont présentes pendant toutes ces périodes. Dès lors que, durant une journée donnée, l'entreprise exécute ses prestations de services par l'intermédiaire d'au moins une personne physique qui les exécute et est présente dans l'État, cette journée sera incluse dans la ou les périodes auxquelles l'alinéa fait référence. Il est évident, cependant, que cette journée ne comptera que comme une seule journée sans égard pour le nombre de personnes physiques qui exécutent ces prestations de services pour l'entreprise durant la même journée.

42.40 La référence à une « entreprise ... [qui] exécute des prestations de services ... pour le même projet » doit être interprétée du point de vue de l'entreprise qui fournit les services. Par conséquent, une entreprise peut exécuter deux projets différents de fourniture de services à un même client (par exemple la fourniture de conseils fiscaux et de formation dans un domaine indépendant de la fiscalité) et, quoique ces prestations puissent concerner un même projet du client, on ne doit pas considérer que les prestations de services sont exécutées pour le même projet.

42.41 La référence aux « projets connexes » vise à couvrir les cas où les services sont fournis dans le cadre de projets distincts exécutés par une entreprise mais où ces projets ont une cohérence commerciale (voir les paragraphes 5.3 et 5.4 ci-dessus). Les faits et circonstances de chaque cas doivent être examinés afin de déterminer si des projets sont connexes mais les facteurs généralement pertinents à cette fin incluent :

- *la question de savoir si les projets sont couverts par un seul contrat-cadre ;*
- *lorsque les projets sont couverts par différents contrats, la question de savoir si ces différents contrats ont été conclus par la même personne ou des personnes différentes et si la conclusion de contrats supplémentaires aurait raisonnablement été envisagée lors de la conclusion du premier contrat ;*
- *la question de savoir si la nature du travail à effectuer dans le cadre des différents projets est la même ;*
- *la question de savoir si les mêmes personnes physiques exécutent les prestations de services requises dans le cadre des différents projets.*

42.42 L'alinéa b) exige que, pendant les périodes concernées, l'entreprise exécute des prestations de services par l'intermédiaire de personnes physiques qui exécutent ces prestations dans l'autre État. À cet effet, une période au cours de laquelle des personnes physiques exécutent des prestations de services signifie une période pendant laquelle les prestations de services sont effectivement exécutées, ce qui correspondra normalement aux jours de travail de ces personnes. Une entreprise qui accepte de laisser du personnel disponible au cas où un client aurait besoin des services de ce personnel et qui facture au client des frais d'attente pour ce faire doit être considérée comme exécutant des prestations de services par l'intermédiaire des personnes physiques concernées même si celles-ci sont inactives durant les journées de travail durant lesquelles elles sont ainsi mises en disponibilité.

42.43 Comme cela est expliqué au paragraphe 42.32, les personnes physiques par l'intermédiaire desquelles une entreprise fournit des services seront, pour l'application de la disposition alternative, les personnes auxquelles il est fait référence au paragraphe 10 ci-dessus. Cependant, si une personne physique exécute des prestations de services pour le compte d'une entreprise, l'exception incluse dans la dernière phrase de la disposition vise à préciser que les prestations de services exécutées par cette personne ne seront prises en compte en ce qui concerne une autre entreprise que dans la mesure où le travail de cette personne est effectué sous la supervision, la direction ou le contrôle de cette autre entreprise. Ainsi, si une entreprise qui a accepté par contrat de fournir des services à des tiers fournit ces services par l'intermédiaire de salariés d'une entreprise distincte (par exemple une entreprise fournissant des services sous-traités), les prestations de services exécutées par ces salariés ne sont pas prises en compte pour l'application de l'alinéa b) en ce qui concerne la société qui a accepté par contrat de fournir des services à des tiers. Cette règle s'applique indépendamment du fait que l'entreprise distincte soit associée à la société qui a conclu ce contrat ou en soit indépendante.

42.44 Les exemples suivants illustrent l'application de l'alinéa b) (dans l'hypothèse où la disposition alternative ée incluse dans une convention entre les États R et S) :

- Exemple 1: X, une société qui un résident de l'État R, a convenu avec la société Y d'effectuer des relevés géologiques en divers endroits situés dans l'État S où l'entreprise Y détient des droits d'exploration. Entre le 15 mai 00 et le 14 mai 01, ces relevés sont effectués durant une période de 185 jours de travail par des employés de la société X ainsi que par des travailleurs indépendants à qui X a sous-traité une partie du travail à effectuer mais qui travaillent sous la direction, la supervision ou le contrôle de X. Puisque l'alinéa b) s'applique dans cette situation, ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable de X situé dans l'État S.*
- Exemple 2: Y, un résident de l'État T, est un des deux actionnaires et employés de WYCO, une société qui est un résident de l'État R et qui offre des services de formation. Entre le 10 juin 00 et le 9 juin 01, Y exécute des prestations de services dans l'État S en vertu d'un contrat conclu entre WYCO et une société qui est un résident de l'État S et selon lequel WYCO doit former les employés de cette société. Ces prestations de services sont effectuées durant une période de 185 jours de travail. Durant la période durant laquelle Y est présent dans l'État S, les recettes imputables à ces services représentent 40% des recettes brutes de WYCO imputables à des activités d'exploitation active. Même si l'alinéa a) ne s'applique pas dans cette situation, l'alinéa b) s'applique et ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable de WYCO situé dans l'État S.*

- *Exemple 3: ZCO, un résident de l'État R, a sous-traité à la société OCO, un résident de l'État S, le support technique que ZCO offre par téléphone à ses clients. OCO exploite un centre d'appels pour plusieurs sociétés semblables à ZCO. Pendant la période du 1^{er} janvier 00 au 31 décembre 00, les salariés d'OCO fournissent un support technique à divers clients de ZCO. Puisque les salariés d'OCO ne sont pas sous la supervision, la direction ou le contrôle de ZCO, on ne peut considérer, pour l'application de l'alinéa b), que ZCO exécute des prestations de services dans l'État S par l'intermédiaire de ces salariés. De plus, même si les services fournis par les salariés d'OCO aux divers clients de ZCO sont similaires, ceux-ci sont fournis en vertu de contrats distincts conclus avec des clients qui ne sont pas liés : on ne pourrait donc pas considérer que ces services sont rendus dans le cadre du même projet ou de projets connexes.*

42.45 Les seuils de 183 jours prévus dans la disposition alternative peuvent donner lieu au même type d'abus que celui qui est décrit dans le paragraphe 18 ci-dessus. Comme cela est indiqué dans ce paragraphe, des règles législatives ou jurisprudentielles visant à contrecarrer l'évasion fiscale peuvent s'appliquer de manière à prévenir de tels abus. Il se peut toutefois que certains États préfèrent régler ce problème en incluant une disposition spécifique dans l'article. Cette disposition pourrait être rédigée de la manière suivante :

Aux fins du paragraphe [x], lorsqu'une entreprise d'un État contractant qui exécute des prestations de services dans un autre État contractant est, pendant une période donnée, associée à une autre entreprise qui exécute dans cet autre État des prestations de services sensiblement similaires pour le même projet ou pour des projets connexes par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes physiques qui, pendant cette période, sont présents et exécutent ces prestations de services dans cet État, la première entreprise est réputée, pendant cette période, exécuter dans l'autre État des prestations de services pour ce même projet ou pour des projets connexes par l'intermédiaire de ces personnes. Aux fins de la phrase qui précède, une entreprise est réputée associée à une autre entreprise si l'une d'entre elles est contrôlée directement ou indirectement par l'autre ou si toutes deux sont contrôlées directement ou indirectement par les mêmes personnes, indépendamment du fait que ces personnes soient ou non des résidents de l'un des États contractants.

42.46 Selon la disposition, les activités exercées dans l'autre État par les personnes auxquelles il est fait référence à l'alinéa a) ou b) et par l'intermédiaire desquelles l'entreprise exécute les prestations de services pendant la ou les périodes auxquelles il est fait référence dans ces alinéas sont réputées être exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable que l'entreprise possède dans cet autre État. L'entreprise est donc réputée avoir un établissement stable dans cet autre État aux fins de toutes les dispositions de la Convention (y compris, par exemple, le paragraphe 5 de l'article 11 et le paragraphe 2 de l'article 15) et les bénéfices tirés des activités exercées dans l'autre État dans le cadre de la fourniture de ces services sont imputables à cet établissement stable et sont donc imposables dans cet État conformément à l'article 7.

42.47 En considérant que les activités exercées dans le cadre de l'exécution des prestations de services concernées sont exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable dont l'entreprise dispose dans un État contractant, la disposition permet l'application de l'article 7 et, par voie de conséquence, l'imposition par cet État des bénéfices imputables à ces activités. En règle générale, il importe de s'assurer que seuls les bénéfices tirés des activités exercées dans le cadre de l'exécution des prestations de services sont imposés ; s'il peut exister certaines exceptions, il serait préjudiciable au commerce international de services que les paiements reçus en contrepartie de

ces services soient imposés sans tenir compte des dépenses directes ou indirectes encourues aux fins de l'exécution de ces prestations de services.

42.48 Cette disposition alternative ne s'applique pas si les services fournis se limitent à ceux qui sont mentionnés au paragraphe 4 de l'article 5 qui, si ces prestations étaient exécutées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne feraient pas de cette installation fixe d'affaires un établissement stable au regard des dispositions de ce paragraphe. Comme la disposition fait référence à l'exécution de prestations de services par l'entreprise et ne couvre donc pas les services fournis à l'entreprise elle-même, la plupart des dispositions du paragraphe 4 ne sont sans doute pas pertinentes. Il se peut toutefois que les prestations qui sont exécutées soient exclusivement de nature préparatoire ou accessoire (par exemple, la fourniture d'informations à des clients potentiels lorsqu'il s'agit uniquement d'une activité préparatoire à l'exercice des activités habituelles de l'entreprise ; voir le paragraphe 23 ci-dessus) et, dans ce cas, il est logique de ne pas considérer que l'exécution de ces prestations de services constitue un établissement stable.

15. Ajouter la note de bas de page suivante au titre précédant le paragraphe 43 des Commentaires sur l'article 5:

Observations sur les Commentaires¹

1. Lors de l'adoption par le Comité des paragraphes 42.11 à 42.13 ci-dessus, l'Espagne, la France, la Suède, le Suisse et les États-Unis, qui avec d'autres sont d'accord avec les conclusions du Comité exprimées dans ces paragraphes et qui ne partagent pas les vues de quelques États exprimés aux paragraphes 42.14 à 42.17, ont demandé que leur position sur cette question soit expressément indiquée dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

16. Remplacer le paragraphe 45.6 des Commentaires sur l'article 5 par ce qui suit :

45.6 L'Espagne et le Portugal ont formulé un certain nombre de réserves sur le rapport « Clarification de la définition de l'établissement stable dans le cadre du commerce électronique ». La Grèce, et l'Espagne et le Portugal partagent un certain nombre de doutes sur l'opportunité d'introduire les paragraphes 42.1 à 42.10 des Commentaires à cet instant. Dans la mesure où l'OCDE continue à étudier l'imposition du commerce électronique, l'Espagne et le Portugal ces États ne tiendront pas nécessairement compte des paragraphes susmentionnés jusqu'à ce que l'OCDE arrive à une conclusion définitive.

17. Ajouter le nouveau paragraphe 45.11 suivant aux Commentaires sur l'article 5:

45.11 Le Portugal se réserve le droit de ne pas suivre les interprétations données aux paragraphes 42.1 à 42.10.

18. Remplacer le paragraphe 46 des Commentaires sur l'article 5 par ce qui suit :

46. L'Australie se réserve le droit de considérer qu'une entreprise a un établissement stable dans un État si elle y exerce des activités en rapport avec les ressources naturelles ou y utilise un équipement important avec un certain degré de continuité ou si une personne — agissant dans cet État pour le compte de l'entreprise — produit ou transforme dans cet État des biens ou marchandises appartenant à l'entreprise.

19. Remplacer le paragraphe 53 des Commentaires sur l'article 5 par ce qui suit :

53. ~~L'Australie et La Norvège se réservent aussi le droit d'inclure dans le paragraphe 3 les activités connexes de surveillance ou de conseil. L'Australie se réserve également le droit d'ajouter à la liste des activités visées au paragraphe 3 l'utilisation d'équipements importants pour location ou pour d'autres fins.~~

20. Remplacer le paragraphe 54 des Commentaires sur l'article 5 par ce qui suit :

54. Le *Portugal* se réserve le droit de traiter une entreprise comme ayant un établissement stable au Portugal si cette entreprise exerce des activités de planification, de surveillance, de conseil, tout ouvrage de caractère auxiliaire ou toute autre activité se rapportant à un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse six mois, si la durée de cet ouvrage ou de cette activité dépasse aussi six mois. ~~Le Portugal se réserve aussi le droit de considérer qu'il existe un établissement stable si l'activité de l'entreprise est exercée avec un certain degré de continuité par l'intermédiaire d'employés ou de tout autre personnel sous contrat.~~

21. Remplacer le paragraphe 55 des Commentaires sur l'article 5 par ce qui suit :

55. La *Turquie* se réserve le droit de considérer une personne comme ayant un établissement stable en Turquie si cette personne exerce une activité professionnelle ou autre activité de caractère indépendant, incluant des activités de planification, de surveillance ou de conseil, avec une certaine continuité, ***directement ou par l'intermédiaire d'employés d'une entreprise distincte.***

22. Remplacer le paragraphe 56 des Commentaires sur l'article 5 par ce qui suit :

56. La *Nouvelle-Zélande* se réserve le droit d'inclure des dispositions visant à considérer qu'un établissement stable existe lorsque, durant plus de six mois, une entreprise exerce des activités relatives à l'exploration ou l'exploitation des ressources naturelles; ***ou*** utilise ou loue de l'équipement important. ~~ou fournit des services (y compris des services de conseil et des services de caractère indépendant).~~

Modification des Commentaires sur l'article 6

23. Remplacer le paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 6 par ce qui suit :

3. Le paragraphe 3 précise que la règle générale s'applique quelle que soit la forme d'exploitation des biens immobiliers. Il ressort du paragraphe 4 que les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus de biens immobiliers des entreprises industrielles, commerciales ou autres. ***Le revenu constitué par les distributions de sociétés de placement immobilier soulève toutefois des questions particulières qui sont traitées aux paragraphes 67.1 à 67.7 des Commentaires sur l'article 10.***

Modification des Commentaires sur l'article 7

24. Remplacer les Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

I. Remarques préliminaires

1. Cet article est, à bien des égards, la suite et le corollaire de l'article 5 qui définit le concept d'établissement stable. Le critère de l'établissement stable est couramment utilisé dans les conventions

internationales de double imposition en vue de déterminer si un élément particulier de revenu doit ou non être imposé dans le pays où il est produit ; mais ce critère ne fournit pas par lui-même une solution complète au problème de la double imposition des bénéfices *d'entreprise* industriels et commerciaux. Pour éviter qu'il y ait une double imposition de cette nature, il est nécessaire de compléter la définition de l'établissement stable en y ajoutant une série convenue de règles auxquelles se référer ~~pour~~ **permettant de** calculer les bénéfices réalisés par **imputables** à l'établissement stable, ~~ou par une entreprise effectuant des opérations commerciales avec un membre étranger du même groupe d'entreprises.~~ Pour exprimer la même idée sous une forme légèrement différente, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce une activité *d'entreprise* industrielle ou commerciale dans l'autre État contractant, les autorités de ce second État doivent se poser deux questions avant d'imposer les bénéfices de l'entreprise : tout d'abord, l'entreprise a-t-elle dans leur pays un établissement stable ? Dans l'affirmative, quels sont éventuellement les bénéfices sur lesquels cet établissement stable doit être imposé ? Ce sont les règles à appliquer pour répondre à cette seconde question qui constituent l'objet de l'article 7. Les règles permettant de calculer les bénéfices réalisés par une entreprise d'un État contractant qui effectue des opérations commerciales avec une entreprise de l'autre État contractant lorsque les deux entreprises *sont associées* appartiennent au même groupe d'entreprises ou sont en fait sous le même contrôle, sont contenues dans l'article 9.

2. — ~~Il convient de dire ici qu'aucun des deux articles ne présente de réelles nouveautés que les~~ **Les articles 7 et 9 n'entrent pas** particulièrement dans les détails **et ne présentaient pas de réelles nouveautés lorsqu'ils ont été adoptés par l'OCDE.** La question du critère à utiliser pour l'imputation **attribution** des bénéfices à un établissement stable, et celle des règles à appliquer pour répartir des bénéfices provenant de transactions effectuées entre des entreprises *associées* placées sous ~~un même contrôle~~, ont dû être traitées dans un grand nombre de conventions de double imposition et **dans divers modèles élaborés par la Société des Nations avant que l'OCDE n'en traite pour la première fois et on peut dire que** les solutions adoptées ont en général été conçues selon un modèle standard.

3. Il est reconnu de façon générale que les principes essentiels sur lesquels repose ce modèle standard sont bien fondés, et, **lorsque l'OCDE s'est penchée pour la première fois sur cette question,** ~~on s'est donc contenté~~ **elle s'est donc contentée** de les énoncer de nouveau, en y introduisant quelques légers amendements et quelques modifications visant essentiellement à les rendre plus clairs. Les deux articles comportent un certain nombre de directives. Ils ne fixent pas une série de règles précises correspondant à tous les types de problèmes qui peuvent se poser lorsqu'une entreprise d'un État réalise des bénéfices dans un autre État ; ils ne pouvaient guère le faire, étant donné la nature de ce problème. À l'époque moderne, le commerce s'organise de façon extrêmement variée ; il serait tout à fait impossible, dans les limites relativement étroites d'un article destiné à figurer dans une convention de double imposition, d'énoncer des règles exhaustives, propres à résoudre tous les types de problèmes qui peuvent se poser.

4. — ~~Il y a eu depuis les années cinquante un développement rapide des activités spatiales : lancement de fusées et d'engins spatiaux, présence permanente de nombreux satellites dans l'espace, habités par des équipages humains pendant des périodes de plus en plus longues, accomplissement d'opérations industrielles dans l'espace, etc. Ceci pouvant conduire à des situations nouvelles dans l'application des conventions de double imposition, ne serait-il pas opportun d'insérer dans le Modèle de Convention des dispositions particulières destinées à régler ces situations nouvelles ? Premièrement, aucun pays n'envisage d'étendre sa souveraineté fiscale aux activités exercées dans l'espace ni d'assimiler celles-ci à des activités exercées sur son territoire. En conséquence, l'espace ne pourrait pas être considéré comme la « source de revenus ou bénéfices » et, par conséquent, les activités qui y sont ou seront exercées ne seront pas soumises à de nouvelles possibilités de double imposition. Deuxièmement, s'il y a problème de double imposition, le Modèle de Convention, en répartissant les~~

pouvoirs respectifs d'imposition de l'État de résidence et de l'État de la source des revenus, doit permettre de les régler. La même conclusion s'applique à l'égard du personnel séjournant à bord d'engins spatiaux : la non plus, il n'est pas nécessaire de déroger aux conventions de double imposition puisque les articles 15 et 19, selon le cas, suffisent pour attribuer le pouvoir d'imposition des rémunérations et que l'article 4 doit permettre de déterminer la résidence des personnes intéressées, étant entendu que les difficultés ou les doutes pouvant surgir seront à régler suivant la procédure amiable.

4. *Il convient toutefois de reconnaître que des différences considérables ont été observées dans l'interprétation des directives générales énoncées à l'article 7 et des dispositions figurant dans des conventions et modèles de convention antérieurs dont est inspirée la formulation de cet article. Cette absence d'interprétation commune de l'article 7 peut aboutir à des problèmes de double imposition et d'absence d'imposition. Pour cette raison, il est important que* ~~Toutefois, comme ces problèmes risquent d'aboutir au maintien de la double imposition ou de la double exonération de certains bénéficiaires, il est préférable que les autorités fiscales conviennent de méthodes mutuellement acceptables~~ *cohérentes pour traiter de ces problèmes en utilisant, le cas échéant, la procédure amiable prévue à l'article 25.25, plutôt que d'adopter des interprétations unilatérales de principes de base auxquels il faudrait adhérer malgré des divergences d'opinion avec les autres États. A cet égard, les méthodes utilisées pour résoudre certains des problèmes qui se posent le plus souvent sont examinées ci-dessous.*

5. *Au fil des années, le Comité des affaires fiscales a donc consacré énormément de temps et d'efforts à œuvrer pour que s'imposent une interprétation et une application plus cohérentes des règles énoncées dans l'article. Des changements mineurs dans la formulation de l'article et un certain nombre de modifications des Commentaires ont été effectués lors de l'adoption du Modèle de Convention fiscale de 1977. Un rapport qui traitait cette question dans le cas particulier des banques a été publié en 1984.¹ En 1987, notant que la détermination des bénéficiaires imputables à un établissement stable pourrait donner lieu à des incertitudes, le Comité a entrepris d'étudier la question, sa réflexion ayant conduit à l'adoption, en 1993, du rapport intitulé « Attribution de bénéfices aux établissements stables »² et à des modifications subséquentes des Commentaires.*

6. *Malgré ces travaux, les pratiques des pays membres et non membres de l'OCDE concernant l'attribution de bénéfices aux établissements stables et leur interprétation de l'article 7 varient fortement. Le Comité a reconnu la nécessité de réduire l'incertitude pour les contribuables : dans son rapport intitulé « Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales » adopté en 1995, il a indiqué que des travaux futurs porteraient sur l'application du principe de pleine concurrence aux établissements stables. Ces travaux ont débouché, en 2008, sur la publication d'un rapport intitulé « Attribution de bénéfices aux établissements stables ». L'approche décrite dans ce rapport n'a pas été limitée par l'intention initiale ou par la pratique observée et l'interprétation de l'article 7. Au lieu de cela, l'accent a été mis sur la formulation de la meilleure méthode d'attribution de bénéfices à un établissement stable en vertu de l'article 7 compte tenu des opérations multinationales et des échanges actuels.*

-
1. *« L'imposition des entreprises bancaires internationales », publié sous le titre Prix de transfert et entreprises multinationales – Trois études fiscales, OCDE, Paris, 1984.*
 2. *Attribution de bénéfices aux établissements stables, Questions de fiscalité internationale N° 5, OCDE, Paris, 1994 ; reproduit à la page R(13)-1 du Volume II de la version du Modèle de Convention fiscale présentée sous forme de classeurs.*

7. *L'approche décrite dans le rapport concerne l'attribution de bénéfices aux établissements stables en général (Partie I du rapport) et, en particulier, aux établissements stables d'entreprises exerçant leur activité dans le secteur financier où le fait d'exercer l'activité par l'intermédiaire d'un établissement stable est très répandu (Partie II du rapport, qui porte sur les établissements stables des banques, Partie III, qui traite des établissements stables des entreprises effectuant des transactions mondialisées et Partie IV, qui traite des établissements stables des entreprises exerçant des activités dans le secteur de l'assurance). Le Comité considère que les directives énoncées dans le rapport décrivent une meilleure méthode d'attribution de bénéfices aux établissements stables que celle qui prévalait auparavant. Il reconnaît cependant qu'il existe des différences entre certaines des conclusions du rapport et l'interprétation de l'article donnée précédemment dans ces Commentaires. C'est pour cette raison que ces Commentaires ont été modifiés afin d'y intégrer certaines des conclusions du rapport qui n'entraient pas en conflit avec la version précédente des Commentaires, laquelle préconisait des méthodes spécifiques dans certains secteurs et laissait une latitude considérable dans d'autres. Le rapport énonce donc des principes internationalement acceptés et, dans la mesure où son contenu n'entre pas en conflit avec les Commentaires, il fournit des directives pour l'application du principe de pleine concurrence figurant dans l'article.*

~~8.2.1~~ Avant 2000, le revenu tiré d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant faisait l'objet d'un article séparé, *à savoir* 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. De plus, il était parfois difficile de déterminer si une activité donnée était couverte par l'article 7 ou 14. 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 eu comme conséquence que le revenu tiré d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant constitue désormais des bénéfices d'entreprise au sens de l'article 7, ce qui a été confirmé par l'ajout d'une définition des termes « activité » et « affaires » selon laquelle ces termes comprennent l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant.

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

~~9.3.~~ Ce paragraphe traite de deux questions. En premier lieu, il réaffirme le principe généralement énoncé dans les conventions de double imposition, selon lequel une entreprise d'un État ne doit pas être imposée dans l'autre État, à moins qu'elle n'exerce une activité industrielle ou commerciale dans cet autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Il semble inutile de souligner ici les avantages de ce principe. On se contentera de rappeler qu'il est maintenant admis, dans les relations fiscales internationales, qu'une entreprise d'un État ne peut être vraiment considérée comme participant à la vie économique d'un autre État au point de tomber sous sa juridiction fiscale, que si elle fonde dans cet État un établissement stable.

~~10.5.~~ Le second *principe, qui est énoncé* point, ~~qui est le plus important, est le principe énoncé dans la deuxième phrase du paragraphe, est que le droit d'imposer de l'État où~~ selon lequel, ~~lorsqu'une entreprise exerce une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un~~ établissement stable ~~est~~ situé dans l'autre État, cet État peut imposer les bénéfices de l'entreprise, mais seulement dans la mesure où ils sont imputables à l'établissement stable ; cela revient à dire que le droit

d'imposer ne s'étend pas aux bénéficiaires que l'entreprise peut tirer de cet État *mais qui ne sont pas imputables à autrement que par l'intermédiaire son l'établissement stable*. C'est là une question sur laquelle *dans le passé*, des divergences de vues *se sont fait* peuvent se faire jour, certains *quelques* pays *ayant appliqué, il y a plusieurs années, le principe de l'existence d'une « force d'attraction » générale en vertu duquel les revenus tels que les autres bénéficiaires d'entreprise, dividendes, intérêts et redevances tirés de sources situées sur leur territoire étaient imposables en totalité dans ces pays dès lors que le bénéficiaire y possédait* ont estimé que, lorsqu'une entreprise étrangère crée un établissement stable *et ce, même lorsque ces revenus n'étaient manifestement pas imputables à l'établissement stable. Même si certaines conventions fiscales bilatérales prévoient une règle anti-abus de portée limitée fondée sur une conception restreinte de la force d'attraction s'appliquant uniquement aux* sur leur territoire, elle se place elle-même sous leur juridiction fiscale, au point qu'ils peuvent à juste titre imposer tous les bénéfices qu'elle tire de leur territoire, que ces bénéfices proviennent de l'établissement stable ou d'autres activités sur le territoire en question. Il a toutefois été jugé préférable d'adopter le principe figurant dans la deuxième phrase du paragraphe 1 ; la règle selon laquelle les bénéfices *d'entreprises industriels et commerciaux tirés d'activités similaires à celles exercées par un* ne doivent être imposés que s'il y a établissement stable, *l'approche de la force d'attraction décrite précédemment est désormais rejetée dans la pratique internationale en matière de conventions fiscales. Le principe qui est à présent généralement accepté dans les conventions de double imposition* est une règle qui, à vrai dire, devrait s'appliquer, non pas à l'entreprise elle-même, mais à ses bénéficiaires. En d'autres termes, le principe énoncé dans la deuxième phrase du paragraphe 1 repose sur l'idée que, pour imposer les bénéfices réalisés par l'entreprise étrangère dans un pays déterminé, les autorités fiscales de ce pays devraient considérer une par une les diverses sources des bénéfices que l'entreprise tire de leur pays et appliquer à chacune le critère de l'établissement stable *sous réserve de l'application éventuelle des*. Ceci ne préjuge naturellement les dispositions des autres articles. C'est là, bien entendu, une question qui peut prêter à divergences de vues. Étant donné qu'il s'agit d'un problème important, il peut être utile d'exposer les arguments correspondant chaque point de vue. 7 —.

Mise à part de la Convention. Cette solution la question fondamentale de la compétence fiscale, le principal argument opposé couramment à la solution *permet* recommandée ci-dessus est qu'elle risque de faciliter l'évasion fiscale. Selon cet argument, cette solution pourrait laisser à une entreprise la possibilité de créer, dans un pays déterminé, un établissement stable qui ne réalise pas de bénéfices, qui n'a nullement été conçu en vue de réaliser des bénéfices et dont la seule raison d'être est de contrôler une activité commerciale, parfois étendue, que l'entreprise exerce dans ce pays par l'intermédiaire d'agents indépendants par exemple. De plus, toujours selon cet argument, bien que l'ensemble de cette activité commerciale puisse être dirigé et organisé par l'établissement stable, il peut être difficile dans la pratique de prouver que tel est bien le cas. Si les taux d'impôt sont plus élevés dans ce pays que dans le pays où le siège central de l'entreprise est situé, cette dernière sera fortement tentée de faire en sorte qu'elle paie le minimum d'impôt dans l'autre territoire ; ce que l'on reproche essentiellement à la solution recommandée ci-dessus, c'est qu'elle pourrait bien donner à l'entreprise le moyen d'atteindre ce résultat. 8. —

Mise à part encore une fois la question de l'étendue exacte de la compétence fiscale, le principal argument avancé en faveur de la solution recommandée est qu'elle permet d'adopter des méthodes d'administration *de l'impôt et de discipline fiscale plus simples et plus* efficaces et qu'elle correspond mieux à la conduite courante des affaires. A l'époque moderne, l'organisation des affaires est fort complexe. Il existe, dans les pays Membres de l'OCDE, un grand nombre de sociétés dont chacune exerce des activités très diverses et notamment des activités *industrielles et commerciales d'entreprise* très étendues dans de nombreux pays. Il peut se faire qu'une telle société peut créer ait créé un établissement stable dans un *autre* second pays et effectue, par l'intermédiaire *duquel* e cet établissement, *elle réalise des activités manufacturières tandis* un volume appréciable d'affaires portant sur un type particulier d'articles manufacturés ; il peut se faire qu'une partie différente de la même société vende des produits ou articles manufacturés *tout* différents dans *cet autre* deuxième pays, par l'intermédiaire d'*agents* indépendants. ; il peut se faire enfin que *La* société

~~peut avoir~~ ait des très sérieuses raisons *commerciales parfaitement valables* pour *procéder ainsi* adopter cette méthode — des raisons fondées, par exemple, soit sur la structure historique de son activité *ou* soit sur des motifs de convenance sur le plan commercial. *Si le pays dans lequel* Est-il opportun que *l'établissement stable est situé souhaite* les autorités fiscales poussent *pousser* l'insistance jusqu'à vouloir rechercher minutieusement *à déterminer et à imposer* l'élément «*bénéfice*» *dela part de bénéfice imputable* à chaque transaction effectuée par l'intermédiaire d'agents indépendants, en vue d'ajouter ce bénéfice aux bénéfices de l'établissement stable, *une telle démarche* ? Un article ainsi conçu pourrait gêner sérieusement les opérations *activités* commerciales ordinaires, ee qui *neet* serait pas compatible avec les *contraire aux* objectifs de la Convention.

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

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

11. *En faisant référence à la part des bénéfices d'une entreprise imputable à un établissement stable, la deuxième phrase 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 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 toute entière. Par conséquent, si le 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. *A 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 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.*

~~13.10.1~~ 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 ~~qui sont résidentes~~ 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 qui est résidente de l'autre État contractant qui est attribuable à la participations 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 et les paragraphes 37 à 39 des Commentaires sur l'article 10).

Paragraphe 2

~~14.11.~~ Ce paragraphe contient la directive centrale qui doit servir de base **à l'attribution** au calcul des bénéfices ~~imputables~~ à un établissement stable. ~~Il intègre~~ **On y retrouve** l'idée, ~~généralement entérinée dans les conventions bilatérales,~~ 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, son siège central,** il avait traité avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et aux prix du marché ordinaire. Cela correspond « au principe de pleine concurrence » envisagé dans les Commentaires sur l'article 9. Normalement, les bénéfices ainsi déterminés seraient les mêmes que ceux auxquels les méthodes couramment employées pour l'établissement d'une comptabilité ~~industrielle ou commerciale~~ appropriée **pour une entreprise** devraient permettre d'aboutir. ~~Le principe des prix de pleine concurrence s'étend aussi à l'attribution de bénéfices que l'établissement stable peut retirer d'opérations faites avec d'autres établissements stables de l'entreprise ; mais les États contractants qui estiment que le paragraphe actuel ne couvre pas en fait ces opérations d'un caractère plus général peuvent, dans leurs négociations bilatérales, convenir d'une rédaction plus détaillée ou modifier le paragraphe 2 de la manière suivante :~~

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

15. Le paragraphe exige que ce principe soit appliqué par chacun des États contractants. A l'évidence, cela ne signifie pas que le montant sur lequel l'entreprise sera imposée dans l'État de source correspondra exactement, pour une période donnée, au montant des revenus au titre desquels l'autre État devra accorder un allègement en vertu des articles 23 A ou 23 B. En raison de divergences entre les législations internes des deux États concernant des aspects tels que les taux d'amortissement, le moment où les revenus sont considérés avoir été réalisés et les restrictions à la déductibilité de certaines dépenses qui sont conformes aux dispositions du paragraphe 3 de cet article, le montant du revenu imposable sera normalement différent dans chacun des deux États.

~~16.12.~~ 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 **entreprise 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 (cf. paragraphes ~~24 à 28~~ **51 à 55** ci-dessous). 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 qui sont correctement imputables à l'établissement stable conformément à la directive figurant au paragraphe 2.** Peut-être convient-il de souligner que ~~cette directive~~ ~~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 ~~des documents comptables 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. *Comme indiqué au paragraphe 19 ci-après et comme expliqué au paragraphe 39 de la Partie I du rapport « Attribution de bénéfices aux établissements stables », les documents comptables et la documentation doivent toutefois répondre à un certain nombre d'exigences pour que l'on puisse considérer qu'ils sont conformes à la situation réelle.*

17. Pour déterminer si le paragraphe 2 requiert un ajustement, il faudra déterminer les bénéfices qui auraient été réalisés si l'établissement stable avait été une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec les autres composantes de l'entreprise. Les Sections D-2 et D-3 de la Partie I du rapport intitulé « Attribution de bénéfices aux établissements stables » décrit une démarche en deux étapes pour ce faire. Cette démarche permet de calculer le montant des bénéfices imputables à l'ensemble des activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable, y compris les transactions effectuées avec d'autres entreprises indépendantes, les transactions effectuées avec des entreprises associées et aux opérations (à savoir notamment des transferts internes de capital ou de biens ou la fourniture internes de services – voir par exemple paragraphes 31 et 32) effectuées avec d'autres parties de l'entreprise (dans le cadre de la deuxième étape décrite précédemment), conformément à la directive énoncée au paragraphe 2.

18. La première étape de la démarche suppose que l'on isole les activités exercées par l'établissement stable, ce qui doit être fait à l'aide d'une analyse fonctionnelle et factuelle (les directives énoncées dans les Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales¹ seront utiles à cet effet). Dans le cadre de cette première étape, il conviendra de déterminer les activités et responsabilités importantes sur le plan économique exercées et assumées par l'établissement stable. Cette analyse doit dans la mesure pertinente examiner les activités et responsabilités exercées par l'établissement stable dans le contexte des activités et responsabilités exercées et assumées par l'entreprise dans son ensemble, plus particulièrement par les parties de celle-ci avec lesquelles traite l'établissement stable. Dans le cadre de la seconde étape, la rémunération versée en contrepartie de toute opération de cette nature devra être déterminée en appliquant par analogie les principes mis au point aux fins de l'application du principe de pleine concurrence entre des entreprises associées (ces principes sont exposés dans les Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales) par référence aux fonctions exercées, actifs utilisés et risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et par les autres composantes de l'entreprise.

~~19.12.1 Cela pose la question de savoir dans quelle mesure ces comptes~~ *Une question qui risque de se poser est celle de savoir dans quelle mesure on peut se baser sur les documents comptables* ~~fiab~~ *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~~ *les comptes* ~~du siège et des établissements stables sont établis symétriquement sur la base de ces accords et où ces accords correspondent aux fonctions exercées par les différents secteurs~~ *composantes de l'entreprise, cette comptabilité commerciale* ~~ces comptes~~

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.*

~~pourraient~~ être acceptés par les autorités fiscales. **Les comptes ne devraient toutefois pas** ~~et~~ ~~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. **Par ailleurs, comme expliqué au paragraphe 16, les documents comptables et la documentation doivent satisfaire à un certain nombre d'exigences pour que l'on puisse considérer qu'ils sont conformes à la situation réelle.** ~~Par exemple,~~ ~~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~~ ~~Il en serait ainsi, par exemple, si~~ 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.

20. On peut donc en conclure que les documents comptables et autres documents préparés au moment des opérations répondant aux prescriptions susmentionnées constituent un point de départ utile pour l'attribution de bénéfices à un établissement stable. Les contribuables sont encouragés à établir ces documents dans la mesure où le fait de les produire pourrait réduire sensiblement le risque de controverse. La section D-2 (vi) b) de la Partie I du rapport intitulé « Attribution de bénéfices aux établissements stables » examine les conditions dans lesquelles les administrations fiscales doivent tenir compte de ces documents.

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 que ce dernier lui a octroyés (cf. paragraphes 17.1 et suivants).

13. — ~~Même lorsqu'un établissement stable n'est pas 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 (cf. paragraphe 2 ci-dessus). 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 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 pleine concurrence sur un marché nouveau et, dans ce cas, on ne saurait y voir la preuve d'une tentative de détournement de 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.

*21.15. Plusieurs États considèrent qu'il y a **Il se pourrait qu'il y ait** 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 le territoire **d'un État** est transféré à un établissement ou au siège central de la même entreprise situé dans un autre État. L'article 7 permet **au premier État** 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.*

22.15.1 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 des immobilisations ou – en cas de liquidation – la totalité de ses biens d'exploitation au reste de l'entreprise dont il fait partie. Dans ces cas, il appartient au pays du siège de l'entreprise de rechercher, cas par cas, une solution bilatérale avec le pays de sortie lorsqu'il y a un risque important de surimposition.

23. Le paragraphe 3 de l'article 5 prévoit une règle particulière dans le cas d'une installation fixe d'affaires constituée par un chantier de construction ou de montage. Une installation fixe de cette nature ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois. L'expérience a montré que des difficultés particulières peuvent surgir pour l'attribution de bénéfices à des établissements stables de ce type en vertu de l'article 7.

24. Ces difficultés surviennent principalement lorsque des marchandises sont fournies, ou des services sont rendus, par d'autres composantes de l'entreprise ou par une partie liée en relation avec le chantier de construction ou de montage. Si des difficultés semblables peuvent se présenter avec n'importe quel établissement stable, elles sont particulièrement aiguës dans le cas de chantiers de construction ou de montage. 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 lorsqu'ils proviennent d'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.*

26. *Lorsque, en vertu du paragraphe 5 de l'article 5, un établissement stable d'une entreprise d'un État contractant est réputé exister dans l'autre État contractant en raison des activités exercées par un « agent dépendant » (voir paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 5), les principes s'appliquant pour imputer les bénéfices à cet établissement stable sont les mêmes que ceux utilisés pour l'attribution de bénéfices à d'autres types d'établissements stables. Dans un premier temps, une analyse fonctionnelle et factuelle permettra de déterminer les fonctions exercées par l'agent dépendant tant pour son propre compte que pour le compte de l'entreprise non résidente. L'agent dépendant et l'entreprise pour le compte de laquelle il agit constituent deux contribuables potentiels distincts. D'une part, l'agent dépendant tire ses propres revenus et bénéfices des activités qu'il exerce en son nom propre pour le compte de l'entreprise ; s'il est lui-même résident de l'un ou l'autre des États contractants, les dispositions de la Convention (y compris celles de l'article 9 si l'agent est une entreprise associée à l'entreprise pour le compte de laquelle il agit) peuvent s'appliquer à l'imposition desdits revenus ou bénéfices. D'autre part, sont imputés à l'établissement stable de l'entreprise les actifs et les risques de l'entreprise qui sont liés aux fonctions exercées par l'agent dépendant pour le compte de cette dernière (à savoir les activités que l'agent dépendant exerce pour le compte de l'entreprise), de même qu'un capital suffisant pour couvrir ces actifs et ces risques. Les bénéfices sont alors imputés à l'établissement stable compte tenu des actifs, des risques et du capital ; ils sont totalement distincts des revenus ou bénéfices correctement imputables à l'agent dépendant lui-même (voir section D-5 de la Partie I du rapport « Attribution de bénéfices aux établissements stables »).*

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, 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. (Cette question est examinée de manière plus approfondie dans le rapport du Comité intitulé « Attribution de revenu aux établissements stables »¹).

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.

Paragraphe 3

27.16. 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.

28.17 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

1. *Attribution de bénéfices aux établissements stables*, reproduit à la page R(13) 1 du Volume II de la version du Modèle de Convention fiscale présentée sous forme de classeurs.

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 des prix de pleine concurrence sur lesquels repose le paragraphe 2, il n'y a pas de différence de principe entre les deux paragraphes. Le paragraphe 3 indique que, dans la détermination des bénéfices d'un établissement stable, la déduction de certaines dépenses doit être autorisée tandis que le paragraphe 2 prévoit que les bénéfices déterminés conformément à la règle qui figure au paragraphe 3, et qui concerne la déduction des dépenses, doivent être ceux qu'une entreprise distincte exerçant les mêmes activités ou des activités similaires dans les mêmes conditions ou dans des conditions similaires aurait effectués. Par conséquent, si le paragraphe 3 fixe une règle applicable à la détermination des bénéfices de l'établissement stable, le paragraphe 2 suppose que les bénéfices ainsi déterminés correspondent à ceux qui auraient été réalisés par une entreprise distincte et indépendante.

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).*

31.47.1 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.

32.47.2 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.¹

~~33.17.3~~ 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 la simple acquisition de marchandises ne constitue pas un établissement stable (sous-paragraphe 4 d) de l'article 5) de sorte que la question de l'attribution de bénéfices ne se pose pas dans un tel cas.

~~34.17.4~~ Dans le cas de biens incorporels, les règles ~~concernant les~~ **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 ~~d'allouer~~ **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,** ~~entre les différentes divisions d'une entreprise~~ sans tenir compte d'un élément de profit ou de redevances. Les autorités fiscales doivent toutefois être conscientes que les effets négatifs éventuels des activités de recherche et de développement, tels la responsabilité légale du producteur et la pollution de l'environnement, doivent aussi être attribués aux différentes divisions de l'entreprise et donner lieu par conséquent, le cas échéant, à des versements compensatoires.

~~35.17.5~~ Le domaine des services est celui dans lequel des difficultés risquent de survenir lorsqu'on tentera de déterminer si, dans un cas donné, le coût d'un service spécifique doit être réparti entre les différentes divisions d'une entreprise soit en fonction du coût réel, soit en fonction du coût majoré d'un élément de profit représentant le bénéfice de la ~~division~~ **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.

1. Les transferts internes d'actifs financiers, qui concernent principalement les banques et autres institutions financières, soulèvent des problèmes particuliers qui ont été **traités dans les Parties II et III du rapport intitulé « Attribution de bénéfices aux établissements stables »**, ~~ont déjà été traités dans un rapport intitulé « imposition des entreprises bancaires internationales » (publié sous le titre *Prix de transfert et entreprises multinationales - Trois études fiscales*, OCDE, Paris, 1984) et font l'objet de Commentaires distincts aux paragraphes 19 et 20 ci-dessous.~~

36.17.6 Lorsque l'activité principale d'un établissement stable consiste à rendre des services spécifiques à l'entreprise dont il fait partie, que leurs coûts représentent 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.

37.17.7 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.

~~18. — Certaines considérations spéciales sont toutefois nécessaires pour les paiements qui, sous la dénomination d'intérêts, sont versés par un établissement stable à son siège central au titre de prêts que ce dernier lui a octroyés. Dans ce cas, la question principale n'est pas tant de savoir si des rapports créancier/débiteur sont admis à l'intérieur de la même entité juridique mais plutôt de décider si des prêts peuvent être rémunérés à des taux de pleine concurrence. Cette question se pose essentiellement pour deux raisons :~~

~~—— d'un point de vue juridique, le transfert de la jouissance d'un capital, contre rémunération et promesse de restitution à l'échéance, est, en fait, un acte formel qui n'est guère compatible avec la véritable nature juridique de l'établissement stable ;~~

~~—— d'un point de vue économique, les dettes et créances internes peuvent se révéler inexistantes. En effet, dans l'hypothèse où l'entreprise serait exclusivement, ou de manière prépondérante, financée par du capital actions, elle ne devrait pas être autorisée à facturer des intérêts qu'elle n'a manifestement pas supportés. S'il est vrai que la symétrie des charges et des recettes ne faussera pas le résultat global de l'entreprise, il n'en reste pas moins que les résultats partiels risquent d'être modifiés arbitrairement.~~

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

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

~~18.3 Compte tenu des considérations qui précèdent, la majorité des pays Membres a estimé qu'il serait préférable de rechercher une solution praticable qui tiendrait compte d'une structure de capital appropriée aussi bien à l'entreprise qu'aux fonctions qu'elle exerce. Ainsi, l'interdiction de déduire~~

des charges liées à des prêts ou comptes fournisseurs internes demeurerait une règle d'application générale, sous réserve des problèmes spécifiques aux banques dont il est fait état ci-dessous (cette question est examinée plus en profondeur dans les rapports du Comité intitulés « Attribution de revenus aux établissements stables » et « Sous-capitalisation »).¹

19. — Il est toutefois admis que certaines considérations spéciales peuvent être invoquées pour les versements d'intérêts effectués entre elles par différentes parties d'une même entreprise financière (une banque, par exemple) sur des avances, etc. (indépendamment du capital qui peut leur être alloué), car l'octroi et la perception d'avances constituent des opérations étroitement liées à l'activité ordinaire d'entreprises de ce genre. Cette question, ainsi que certains problèmes liés aux transferts de valeurs financières, est examinée dans le rapport de 1984 sur les opérations bancaires internationales apparaissant dans la publication « Prix de transfert et entreprises multinationales — Trois études fiscales ». Les présents Commentaires n'entendent pas prendre une position contraire aux opinions exprimées à ce sujet dans ledit rapport. Une question qui n'y est pas abordée est celle du transfert de prêts entre les divisions d'une même banque ; cette question est examinée aux paragraphes 15.2 à 15.4 ci-dessus.

20. — La publication mentionnée ci-dessus traite également du problème de l'attribution d'une partie du capital à un établissement stable d'une banque lorsqu'il y a un transfert d'actifs à cet établissement et lorsqu'il n'y en a pas. Les opinions divergentes des pays Membres sur ces questions continuent de poser des difficultés pratiques et les présents Commentaires se contentent de souligner le caractère souhaitable d'une entente portant sur des façons compatibles de traiter ce problème.

38.21. Un autre cas est lié à *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 de bénéfice de l'entreprise devrait donc être imputée au pays où est situé le siège central. Si la société avait été gérée par un organisme de gestion, il n'est pas douteux que cet organisme aurait demandé une rémunération pour ses services et cette rémunération aurait peut-être consisté en un simple pourcentage des bénéfices de l'entreprise. Mais, ~~ici encore~~, quels que soient les avantages théoriques de cette méthode, des considérations pratiques militent fortement contre son adoption. Dans le cas évoqué, les dépenses de gestion seraient, bien entendu, déduites des bénéfices de l'établissement stable, conformément aux dispositions du paragraphe 3, mais si l'on considère le problème dans son ensemble, il ne semble pas qu'il puisse y avoir des raisons suffisantes pour aller encore plus loin en faisant entrer en ligne de compte à titre de déduction un montant fictif, représentant des « bénéfices dus à la gestion ». Il n'y a donc pas lieu, dans les cas semblables au cas extrême évoqué ci-dessus, de tenir compte, dans la détermination des bénéfices imposables de l'établissement stable, de montants fictifs représentant les bénéfices dus à la gestion.

39.22. 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

1. Reproduits aux pages R(13)-1 et R(4)-1 respectivement du volume II de la version du Modèle de Convention fiscale présentée sous forme de classeurs.

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 ~~3824~~ ci-dessus qu'un pays où se trouve un établissement stable n'est nullement obligé, lors du calcul des bénéfices imputables à cet établissement stable, de déduire une somme censée représenter une fraction des bénéfices de gestion attribuables au siège central.

~~40.23.~~ 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 dans ces Commentaires 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 ».

45. *Compte tenu des considérations qui précèdent, la majorité des pays membres a estimé qu'il serait préférable de rechercher une solution praticable qui tiendrait compte d'une structure de capital appropriée aussi bien à l'entreprise qu'aux fonctions qu'elle exerce. La structure de capital appropriée sera déterminée en tenant compte du fait que pour exercer ses activités, l'établissement stable a besoin d'un certain montant constitué à la fois de capital « libre » et de dettes portant intérêt. L'objectif est donc d'imputer à l'établissement stable une part des intérêts correspondant au principe de pleine concurrence après lui avoir imputé une proportion appropriée du capital « libre » suffisante pour couvrir les fonctions qu'il exerce, les actifs qu'il détient et les risques qu'il assume. Selon le principe de pleine concurrence, un établissement stable doit disposer d'un capital suffisant pour couvrir les fonctions qu'il exerce, les actifs dont il est le propriétaire économique et les risques qu'il assume. Dans le secteur financier, les réglementations fixent des niveaux minimums en capital réglementaire destiné à servir d'amortisseur au cas où les risques inhérents à l'activité se traduiraient par des pertes financières. Le capital fournit un garde-fou analogue dans les secteurs non financiers.*

46. *Comme expliqué dans la section D-2 (v) b) de la Partie I du rapport intitulé « Attribution de bénéfices aux établissements stables », il existe différentes méthodes acceptables d'attribution du capital « libre » permettant d'aboutir à un résultat conforme au principe de pleine concurrence. Chacune de ces méthodes présente des avantages et des inconvénients qui lui sont propres et qui revêtent une importance plus ou moins grande selon les faits et les circonstances spécifiques à chaque cas particulier. Ces différentes méthodes prennent des points de départ différents pour la détermination du montant du capital « libre » imputable à un établissement stable en fonction desquels l'accent est davantage placé soit sur la structure effective de l'entreprise dont fait partie l'établissement stable, soit sur les structures du capital d'entreprises comparables indépendantes. L'essentiel lorsqu'on procède à l'attribution du capital « libre », c'est de :*

- *connaître les avantages et les inconvénients des diverses méthodes et les circonstances dans lesquelles ceux-ci vont probablement se manifester ;*
- *reconnaître qu'il n'existe pas un seul montant du capital « libre » de pleine concurrence, mais qu'il existe une gamme de solutions pour calculer le montant du capital « libre » imputable grâce auxquelles il est possible de trouver un montant de capital « libre » correspondant au principe fondamental énoncé précédemment.*

47. *Il est toutefois reconnu que l'existence de différentes méthodes également acceptables d'attribution du capital « libre » à un établissement stable permettant d'obtenir un résultat conforme au principe de pleine concurrence peut soulever des problèmes de double imposition. La principale inquiétude, particulièrement aiguë dans le cas d'institutions financières, tient au fait que si les règles énoncées respectivement dans la législation interne de l'État où est situé l'établissement stable et dans celle de l'État de l'entreprise requièrent l'application de méthodes différentes, le montant des bénéfices calculés par l'État où se situe l'établissement stable peut être supérieur au montant des bénéfices calculés par l'État de l'entreprise à des fins d'élimination de la double imposition.*

48. *Compte tenu de l'importance de cette question, le Comité s'est efforcé de trouver une solution pratique. Les pays membres de l'OCDE sont pour cette raison convenus d'accepter que soit utilisé, pour la détermination du montant d'intérêts déductibles qui sera utilisé pour le calcul de l'allègement de la double imposition, le capital imputé en application de la méthode employée par l'État où se situe l'établissement stable sous réserve que les deux conditions suivantes soient réunies : premièrement, si la différence entre le montant du capital imputé par cet État et par l'État de l'entreprise s'explique par l'existence d'un conflit dans le choix des méthodes d'imputation du capital préconisé dans les législations internes, et deuxièmement, si les États sont*

d'accord que l'État dans lequel se situe l'établissement stable a utilisé une méthode autorisée d'imputation du capital et s'ils sont également d'accord que méthode aboutit à un résultat conforme au principe de pleine concurrence dans le cas considéré. Les pays membres de l'OCDE estiment qu'ils sont capables d'arriver à un tel résultat que ce soit en application de leur législation interne, dans le cadre de l'interprétation des articles 7 et 23 ou selon la procédure amiable prévue à l'article 25 et, en particulier, en utilisant la possibilité offerte par cet article de résoudre toutes questions concernant l'application ou l'interprétation des conventions fiscales dont ils sont signataires.

49. Comme cela a déjà été indiqué, des considérations spéciales sont à prendre en compte s'agissant des charges d'intérêts internes sur des avances entre différentes parties d'une entreprise financière (une banque notamment), eu égard au fait qu'octroyer et recevoir des avances sont des opérations étroitement liées à la conduite des affaires courantes de ce type d'entreprises. Ce problème, ainsi que d'autres concernant l'application de l'article 7 aux établissements permanents de banques et d'entreprises exerçant des activités mondialisées, est abordé dans les Parties II et III du rapport intitulé « Attribution de bénéfices aux établissements stables ».

50. La détermination des placements imputables à un établissement stable par l'intermédiaire duquel sont exercées des activités d'assurance soulève aussi des interrogations particulières, dont il est question dans la Partie IV du rapport.

51.24. Il se trouve généralement qu'il existe, ou que l'on peut établir, une comptabilité appropriée pour chaque partie ou secteur de l'entreprise de sorte que les bénéfices et les dépenses, après avoir été ajustés s'il en est besoin, peuvent être imputés à une partie déterminée de l'entreprise avec un très haut degré de précision. Cette méthode d'imputation doit, en général, être adoptée de préférence lorsqu'il existe une possibilité suffisante de la mettre en pratique. Il y a cependant des cas où ce n'est pas possible et les paragraphes 2 et 3 n'entendent nullement impliquer que d'autres méthodes ne peuvent être valablement adoptées, en cas de besoin, en vue d'établir les bénéfices d'un établissement stable selon le critère de l'« entreprise distincte ». Il se peut, par exemple, que pour déterminer les bénéfices d'une entreprise d'assurances, des méthodes de calcul spéciales, telles que celle consistant à appliquer des coefficients appropriés aux primes brutes versées par les titulaires de polices dans le pays considéré, puissent parfaitement convenir. De même, s'il s'agit d'une entreprise relativement modeste qui poursuit ses activités de part et d'autre d'une même frontière, il peut n'y avoir ni compte distinct pour l'établissement stable, ni possibilité d'en établir. Dans d'autres cas, il peut aussi arriver que les activités de l'établissement stable soient si étroitement liées à celles du siège central qu'il serait impossible de les dissocier en se fondant strictement sur la comptabilité de la succursale. Lorsqu'il est d'usage, en pareil cas, d'évaluer les bénéfices de l'établissement stable, considéré comme entreprise indépendante, au moyen de critères appropriés, il semble raisonnable de continuer à appliquer cette méthode, encore que le résultat auquel elle aboutit puisse ne pas atteindre le degré de précision que donnerait la détermination du bénéfice sur la base d'une comptabilité adéquate. Même dans les cas où il n'est pas d'usage d'appliquer une telle méthode, il peut être nécessaire, ~~et y recourir~~ à titre exceptionnel et pour des raisons d'ordre pratique, *d'estimer les bénéfices de pleine concurrence selon d'autres méthodes.*

Paragraphe 4

52.25. 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*.

53.26. Il ne conviendrait pas, dans le contexte de ces Commentaires, d'analyser longuement les méthodes nombreuses et variées comportant une répartition des bénéfices totaux, qui ont été adoptées dans des domaines particuliers pour l'imputation des bénéfices. Ces méthodes sont bien précisées dans les ouvrages relatifs à l'imposition internationale. Toutefois, il ne semble pas inutile de résumer brièvement certaines des méthodes principales et d'énoncer quelques principes généraux concernant leur application.

54.27. Les méthodes comportant une répartition des bénéfices totaux ont pour trait caractéristique qu'une certaine proportion des bénéfices de l'ensemble de l'entreprise est imputée à une partie de celle-ci, toutes les parties de l'entreprise étant censées avoir contribué à la rentabilité de l'ensemble sur la base du ou des critères adoptés. Ce qui différencie en général ces méthodes, ce sont les divers critères utilisés pour déterminer la proportion exacte du total des bénéfices. On peut valablement 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 bénéfices pourront dépendre plus étroitement des dépenses. Pour les banques et établissements financiers, la fraction du fonds de roulement total peut constituer le critère le plus adéquat. D'une manière générale, une méthode comportant une répartition des bénéfices totaux devrait permettre d'obtenir un chiffre de bénéfices imposables qui corresponde d'aussi près que possible au chiffre qu'on aurait obtenu sur la base de la comptabilité séparée ; il ne serait pas opportun de chercher à ce propos à énoncer des directives particulières autres que la suivante, à savoir qu'il appartient à l'autorité fiscale, après consultation des autorités des

autres pays intéressés, d'adopter la méthode qui, compte tenu de tous les faits connus, semble la plus apte à produire ce résultat.

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

Paragraphe 5

56.29. Au paragraphe 4 de l'article 5, on a énuméré un certain nombre d'exemples d'activités qui, bien qu'elles s'exercent dans une installation fixe d'affaires, doivent être considérées comme n'étant pas visées par l'expression « établissement stable ». Lorsqu'on examine les règles selon lesquelles devrait se faire l'imputation des bénéfices à un établissement stable, le principal de ces exemples est celui mentionné au paragraphe 5 du présent article, c'est-à-dire le bureau d'achat.

57.30. Bien entendu, il n'est pas question dans le paragraphe 5 des *organisations* uniquement créées en vue d'effectuer des achats ; ces *organisations* ne constituent pas des établissements stables et les dispositions du présent article relatives à l'imputation des bénéfices ne peuvent leur être appliquées. Le paragraphe traite du type d'établissement stable qui, bien qu'il exerce également d'autres activités d'entreprise, effectue des achats pour son siège central. Dans un tel cas, le paragraphe stipule que les bénéfices de l'établissement stable ne doivent pas être majorés d'un montant fictif représentant les bénéfices résultant de ces achats. Il s'ensuit, bien entendu, que toute dépense découlant des activités d'achat sera également exclue du calcul des bénéfices imposables réalisés par l'établissement stable.

Paragraphe 6

58.31. 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 autre, 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 7

59.32. 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 ~~M~~membres de l'OCDE.

60.33. 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.

61.34. 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 3 de l'article 12 et le paragraphe 2 de l'article 21).

62.35. Il a paru néanmoins souhaitable d'énoncer une règle d'interprétation afin de préciser le champ d'application du présent article par rapport aux autres articles concernant une catégorie particulière de revenus. Conformément à la pratique généralement suivie dans les conventions bilatérales en vigueur, le paragraphe 7 donne tout d'abord la préférence aux articles consacrés aux dividendes, intérêts etc. En conséquence, le présent article sera applicable aux **bénéfices** ~~revenus~~ d'entreprise qui n'entrent pas dans les catégories de revenus couvertes par les articles spéciaux et, en outre, aux dividendes, intérêts, etc., qui, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11, du paragraphe 3 de l'article 12 et du paragraphe 2 de l'article 21, tombent sous le coup des dispositions du présent article (cf. les paragraphes 12 à 18 des Commentaires sur l'article 12 qui traite des principes applicables aux fins de déterminer si, dans le cas particulier des logiciels, des versements doivent être classés soit comme **bénéfices d'entreprise** ~~revenu d'activité commerciale~~ visés par les ~~l'~~articles 7 ~~ou~~ 14 ou comme gains en capital relevant de l'article 13, soit comme redevances visées par l'article 12). 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.

63.36. Les États contractants restent libres d'adopter sur une base bilatérale des explications ou des définitions particulières concernant le terme « bénéfices », afin de mieux préciser la démarcation entre ce terme et la notion de dividende, par exemple. Il conviendrait notamment de le faire si, dans une convention en cours de négociation, des modifications ont été apportées aux définitions prévues dans les articles spéciaux concernant les dividendes, intérêts et redevances. De telles précisions pourront aussi être jugées souhaitables si les États contractants veulent souligner que, conformément à la législation fiscale de l'un ou des deux États, le terme « bénéfices » comprend des catégories spéciales de recettes, comme le revenu provenant de l'aliénation ou de la location d'une entreprise ou de biens mobiliers utilisés par une entreprise. A 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.

64.37. Il est également à noter que la définition du terme « redevances » au paragraphe 2 de l'article 12 du Projet de Convention de 1963 et du Modèle de Convention de 1977 comprenait les rémunérations « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ». La mention de ces rémunérations a subséquentement été supprimée de cette définition afin d'assurer que les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique, incluant les revenus de la location de conteneurs, soient visés par les dispositions de l'article 7 plutôt que celles de l'article 12, un résultat que le Comité des affaires fiscales estime être approprié compte tenu de la nature de ces revenus.

Observations sur les Commentaires

38. — ~~La Grèce prendra en considération les commentaires du paragraphe 18 ci-dessus lorsque des paiements qualifiés de redevances seront effectués par un établissement stable à son siège.~~

~~65.39~~1. L’*Italie* et le *Portugal* considèrent qu’il est essentiel de prendre en compte le fait que — quel que soit le sens donné à la troisième phrase du paragraphe ~~82.1~~ — en ce qui concerne la méthode suivie pour le calcul des impositions, les systèmes nationaux ne sont pas concernés par la nouvelle rédaction du modèle, c’est à dire par la suppression de l’article 14.

40. — [Supprimé]

~~66.40.1~~ La *Belgique* ne partage pas les vues exprimées au paragraphe ~~1340.1~~ des Commentaires. Elle est d’avis que l’application des législations relatives aux sociétés étrangères contrôlées est contraire aux dispositions de l’article 7, paragraphe 1. Ceci est notamment le cas lorsqu’un État contractant impose un de ses résidents sur des revenus réalisés par une entité étrangère en attribuant fictivement à ce résident les revenus réalisés par l’entité étrangère au prorata de sa participation dans le capital de celle-ci. Ce faisant, cet État accroît la base imposable de son résident en y incorporant des revenus qui n’ont pas été réalisés par ce résidents mais ont été réalisés par une entité étrangère non imposable dans cet État sur base de l’article 7, paragraphe 1. Cet État contractant méconnaît, ainsi, la personnalité juridique de l’entité étrangère et contrevient à l’article 7, paragraphe 1.

~~67.40.2~~ Le *Luxembourg* ne partage pas l’interprétation donnée au paragraphe ~~1340.1~~ disposant que le paragraphe 1 de l’article 7 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. En effet, cette interprétation met en question le principe fondamental contenu dans le paragraphe 1 de l’article 7.

~~68.40.3~~ S’agissant du paragraphe ~~1340.1~~, l’*Irlande* rappelle son observation générale incluse au paragraphe 27.5 des Commentaires sur l’article 1.

69. S’agissant du paragraphe 45, la Grèce note que sa législation interne ne prévoit aucune règle ou méthode d’attribution du capital « libre » aux établissements stables. S’agissant des prêts contractés par une entreprise se rapportant en partie ou en totalité aux activités de l’établissement stable, la Grèce autorise la déduction de la fraction des intérêts correspondant au montant du prêt contracté par le siège central et effectivement transféré à l’établissement stable.

70. Le Portugal souhaite se réserver le droit de ne pas s’aligner sur la position exprimée au paragraphe 45 des Commentaires sur l’article 7 sauf dans les cas où il existe des dispositions spécifiques en droit interne fixant des niveaux de capital « libre » pour les établissements stables.

71. S’agissant du paragraphe 46, la Suède souhaite préciser qu’elle ne considère pas que les différentes méthodes d’attribution du capital « libre » auxquelles il est fait référence dans le paragraphe comme étant des méthodes « acceptables » aboutissent nécessairement à un résultat conforme au principe de pleine concurrence. Lorsqu’elle examinera les faits et circonstances propres à chaque cas afin de déterminer si le montant des intérêts déduits en application de ces méthodes est conforme au principe de pleine concurrence, la Suède se verra donc obligée, dans bien des cas, de considérer que la méthode de l’autre État n’est pas conforme au principe de pleine concurrence. La Suède estime donc qu’il y aura fréquemment double imposition et que cette situation nécessitera le recours à la procédure amiable.

72. Le Portugal souhaite se réserver le droit de ne pas suivre l’approche décrite au paragraphe 48 des Commentaires sur l’article 7 visant à assurer la « symétrie » dans la mesure où sa législation interne ne prévoit aucune règle ou méthode d’attribution du capital « libre » aux établissements stables. Pour éliminer la double imposition en vertu de l’article 23, le Portugal, en

tant que pays d'origine, détermine le montant des bénéfices imputables à un établissement stable selon sa propre législation.

73. L'Allemagne, le Japon et les États-Unis, tout en admettant la solution concrète décrite au paragraphe 48, souhaitent préciser comment cet accord sera appliqué. L'Allemagne, le Japon et les États-Unis ne peuvent automatiquement accepter de façon générale tous les calculs effectués par l'État où est situé l'établissement stable. Dans les cas concernant l'Allemagne ou le Japon, la seconde condition mentionnée au paragraphe 48 devra être remplie en utilisant la procédure amiable en vertu de l'article 25. Dans le cas du Japon et des États-Unis, le contribuable souhaitant bénéficier d'un plafond plus élevé pour utiliser un crédit au titre des impôts acquittés à l'étranger devra recourir à la procédure amiable et prouver à l'autorité compétente du Japon ou des États-Unis, selon le cas, que les bénéfices de l'établissement stable ont été doublement imposés à cause de conflits dans le choix des méthodes d'attribution du capital préconisées dans les législations internes des ces pays, et que cette double imposition n'a pas été éliminée par l'application des mécanismes prévus par leur législation fiscale, tels que l'application de plafonds au titre des impôts acquittés à l'étranger sur d'autres transactions.

74. S'agissant des paragraphes 6 et 7, la Nouvelle-Zélande souligne qu'elle n'est pas d'accord avec l'approche pour l'imputation des bénéfices aux établissements stables en général telle que décrite dans la Partie I du rapport « Attribution des bénéfices aux établissements stables ».

Réserves sur l'article

4475. L'Australie et la Nouvelle-Zélande se réservent le droit d'introduire une disposition qui leur permettra d'appliquer son droit interne pour l'imposition des revenus provenant de toutes formes d'assurance.

*4276. L'Australie et la Nouvelle-Zélande se réservent le droit d'introduire une disposition clarifiant leur droit d'imposer une part des bénéfices d'une entreprise à laquelle un résident de l'autre État contractant a un droit effectif lorsque ces bénéfices sont tirés par un fiduciaire (*trustee*) d'une fiducie (*trust estate*) (autre que certains fonds de placement ouverts qui sont considérés comme des sociétés au regard de la législation fiscale australienne ou néo-zélandaise) de l'exercice d'une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable en Australie ou en Nouvelle-Zélande, selon le cas.*

4377. La Corée, ~~l'Espagne~~ et le Portugal se réservent le droit d'imposer les personnes exerçant une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant quand elles séjournent dans ce pays pendant une période ou des périodes excédant 183 jours durant toute période de douze mois, même si ces personnes ne disposent pas d'un établissement stable (ou d'une base fixe) pour l'exercice de ces activités.

4478. L'Italie et le Portugal se réservent le droit d'imposer les personnes exerçant une profession libérale suivant les dispositions d'un article distinct correspondant à l'article 14 tel qu'il était rédigé avant sa suppression en 2000.

4579. Les États-Unis se réservent le droit de modifier l'article 7 afin de permettre, en application des paragraphes 1 et 2 de l'article, que tout revenu ou gain imputable à un établissement stable durant son existence puisse être imposé dans l'État ou l'établissement stable se situait même lorsque les paiements correspondants ont été effectués après la fin de l'existence de l'établissement stable. Les États-Unis veulent aussi indiquer qu'ils se réservent le droit d'appliquer cette même règle aux articles 11, 12, 13 et 21.

46-49. [Supprimé / renuméroté]

5080. La *Turquie* se réserve le droit d'imposer à la source les revenus provenant de la location de conteneurs dans tous les cas. Pour l'application des articles 5 et 7 à ces revenus, la Turquie souhaiterait appliquer la règle de l'établissement stable au cas des entrepôts simples, des entrepôts-agences et des succursales opérationnelles.

5181. La *Norvège* et les *États-Unis* se réservent le droit d'appliquer aux revenus de l'utilisation, de l'entretien ou de la location de conteneurs utilisés dans le trafic international le même régime qu'aux revenus des transports maritimes et aériens visés à l'article 8.

5282. L'*Australie* et le *Portugal* se réservent le droit de proposer, au cours des négociations bilatérales, une disposition selon laquelle, si les renseignements à la disposition de l'autorité compétente d'un État contractant sont inadéquats pour déterminer les bénéfices à imputer à l'établissement stable d'une entreprise, l'autorité compétente peut, à cette fin, appliquer à cette entreprise les dispositions de la législation fiscale de cet État, à ceci près que celle-ci sera appliquée conformément aux principes de cet article, dans la mesure où les renseignements à la disposition de l'autorité compétente le permettront.

53. [Supprimé]

5483. Le *Mexique* se réserve le droit d'imposer, dans l'État où l'établissement stable est situé, les bénéfices d'entreprise provenant de ventes de biens et de marchandises réalisées directement par son siège situé dans l'autre État contractant, sous réserve que ces biens et marchandises soient identiques ou similaires à ceux qui sont vendus par l'intermédiaire de cet établissement stable. Le Gouvernement du Mexique n'appliquera cette règle que pour prévenir les abus et non pas en vertu du principe de la « force attractive »; ainsi, la règle ne sera pas applicable si l'entreprise démontre que les ventes ont été réalisées pour des raisons autres que l'obtention d'un avantage prévu par la Convention.

Modification des Commentaires sur l'article 8

25. Remplacer le paragraphe 31 des Commentaires sur l'article 8 par ce qui suit :

31. Le *Canada*, la *Hongrie*, le *Mexique*, ~~et la Nouvelle-Zélande et la Pologne~~ se réservent le droit d'imposer comme des bénéfices de transport intérieur les bénéfices provenant du transport de passagers ou marchandises pris à bord en un endroit d'un de ces pays et déchargés en un autre endroit du même pays. La Nouvelle-Zélande se réserve aussi le droit d'imposer comme des bénéfices de transport intérieur les bénéfices provenant d'autres activités côtières et sur le plateau continental.

26. Remplacer le paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 8 par ce qui suit :

32. **La Belgique**, ~~le Canada~~, la *Grèce*, le *Mexique*, la *Turquie*, le *Royaume-Uni* et les *États-Unis* se réservent le droit de ne pas étendre le champ d'application de l'article à la navigation intérieure dans leurs conventions bilatérales (paragraphe 2 de l'article).

Modification des Commentaires sur l'article 9

27. Au paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 9, remplacer le renvoi aux « paragraphes 28, 29 et 30 des Commentaires sur l'article 25 » par un renvoi aux « paragraphes **39, 40 et 41** des Commentaires sur l'article 25 ».

28. Remplacer le paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 9 par ce qui suit :

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 bénéfiques 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 (voir notamment les paragraphes ~~9, 10, 22, 23, 29 et 30~~ **10, 11, 12, 33, 34, 40 et 41** des Commentaires sur l'article 25).

29. Ajouter les nouveaux paragraphes 17 et 17.1 suivants aux Commentaires sur l'article 9 :

17. L'Allemagne se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans ses conventions mais est disposée, dans le cadre de négociations, à accepter ce paragraphe sur la base de la position traditionnelle et constante de l'Allemagne selon laquelle un État n'est obligé de faire un ajustement en vertu de ce paragraphe que si cet État accepte, unilatéralement ou dans le cadre d'une procédure amiable, l'ajustement des bénéfiques effectué par l'autre État.

17.1 L'Italie se réserve le droit d'inclure dans ses conventions une disposition selon laquelle elle ne procédera à un ajustement en vertu du paragraphe 2 que selon la procédure prévue par l'article sur la procédure amiable de la convention applicable.

30. Supprimer le paragraphe 19 suivant des Commentaires sur l'article 9:

~~19. Le Canada se réserve le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans ses conventions à moins que l'obligation de procéder à un ajustement ne soit limitée dans le temps et ne soit pas applicable en cas de fraude, d'omission volontaire ou de négligence.~~

Modification des Commentaires sur l'article 10

31. Au paragraphe 19 des Commentaires sur l'article 10, remplacer le renvoi au « paragraphe 53 des Commentaires sur l'article 24 » par un renvoi au « paragraphe **71** des Commentaires sur l'article 24 ».

32. Ajouter le titre et les paragraphes 67.1 à 67.7 ci-après aux Commentaires sur l'article 10:

IV. Distributions effectuées par les sociétés de placement immobilier

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 des 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 ».*¹

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, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant (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) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 % du capital de la société qui paie les dividendes (si cette société n'est pas une société de placement immobilier) ;*
- b) 15 pour cent 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

¹ OCDE, Paris, 2008. Reproduit à la page R-... du volume II de la version du Modèle de Convention fiscale publiée sous la forme de classeurs.

détient une participation inférieure à 10 % de la valeur totale du capital d'une société de placement immobilier détient au moins 25 % de son capital selon le mode de calcul décrit au paragraphe 15 ci-dessus. 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 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, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, 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) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 % du capital de la société qui paie les dividendes (si cette société n'est pas une société de placement immobilier) ;

b) 15 pour cent 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.

33. Remplacer le paragraphe 81 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

81. Le Canada, l'Allemagne, ~~l'Irlande~~ et l'Espagne se réservent le droit d'élargir la définition des dividendes au paragraphe 3 afin d'y inclure certains paiements d'intérêts qui sont considérés comme distributions de dividendes au regard de leur législation nationale.

Modification des Commentaires sur l'article 12

34. Au paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 12, remplacer le renvoi au « paragraphe 53 des Commentaires sur l'article 24 » par un renvoi au « paragraphe 71 des Commentaires sur l'article 24 ».

35. Remplacer les paragraphes 8 et 8.1 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

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. *[le reste du paragraphe 8 est inclus aux paragraphes 8.1, 8.3 et 8.4]*

8.1 La définition ne s'applique cependant pas aux paiements qui, tout en étant fondés sur le nombre de fois où un droit appartenant à une personne est utilisé, sont effectués à une autre personne qui ne détient pas elle-même le droit ou le droit d'usage (cf. par exemple le paragraphe 18 ci-dessous). *[correspond à la cinquième phrase du paragraphe 8 actuel]*.

8.2 *Lorsqu'une rémunération est versée en contrepartie du transfert de la pleine propriété d'un bien mentionné dans la définition, cette rémunération n'est pas considérée comme une rémunération « pour l'usage ou la concession de l'usage » de ce bien et ne peut donc être considérée comme une redevance. Comme indiqué aux paragraphes 15 et 16 ci-après à propos des logiciels, des difficultés peuvent surgir dans le cas d'un transfert de droits susceptibles d'être considérés comme faisant partie d'un bien mentionné dans la définition lorsque ces droits sont transférés selon des modalités présentées comme constituant une aliénation. Il peut s'agir par exemple de l'octroi de l'exclusivité sur tous les droits de propriété intellectuelle pour une période limitée ou sur tous les droits à l'intérieur d'une zone géographique donnée dans le cadre d'une transaction organisée comme une vente. Il faudra tenir compte des faits particuliers de chaque cas et examiner celui-ci à la lumière de la législation nationale sur la propriété intellectuelle applicable à la catégorie de droits considérée et des règles prévues par la législation nationale concernant ce qui constitue une aliénation, 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 y a de fortes chances pour qu'ils soient considérés comme des bénéfices d'entreprise au sens de l'article 7 ou comme gain en capital au sens de l'article 13 plutôt que comme des redevances au sens de 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.*

8.3 ~~Il y a lieu de noter aussi que~~ Le mot « paiement » utilisé dans la définition a une signification très large dans la mesure où la notion de paiement désigne l'accomplissement de l'obligation de

mettre des fonds à la disposition du créancier selon les modalités requises par contrat ou par la coutume. *[correspond à l'avant-dernière phrase du paragraphe 8 actuel]*

8.4 A 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 communication d'informations. *[correspond à la dernière phrase du paragraphe 8 actuel]*

~~8.58.1~~ Lorsque des informations mentionnées au paragraphe 2 sont fournies ou lorsque l'usage ou la concession de l'usage d'un type de bien mentionné à ce paragraphe est accordé, la personne qui est propriétaire de ces informations ou de ces biens peut convenir de ne pas les fournir à quelqu'un d'autre. Les paiements effectués en contrepartie d'un tel accord constituent des paiements effectués pour s'assurer l'exclusivité de ces informations ou un droit exclusif d'utiliser ces biens, selon le cas. Ces paiements constituant des rémunérations « de toute nature payées pour [...] la concession de l'usage » des biens ou « pour des informations », ils relèvent de la définition des redevances..

36. Ajouter les paragraphes 10.1 et 10.2 suivants immédiatement après le paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 12 :

10.1 *Les rémunérations qui sont versées uniquement en contrepartie de l'obtention de droits exclusifs de distribution d'un produit ou d'un service sur un territoire donné ne constituent pas des redevances dans la mesure où ils ne sont pas effectués en contrepartie de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'un bien mentionné dans la définition. Ces versements, dont on considère qu'ils ont pour objet d'accroître les recettes provenant des ventes, relèvent plutôt de l'article 7. Un versement de ce type serait par exemple un versement effectué par un distributeur de vêtements résident d'un État contractant acquittant une certaine somme à un fabricant de chemises de marque résident de l'autre État contractant, en contrepartie du droit exclusif de vendre dans le premier État les chemises de marque fabriquées à l'étranger par ledit fabricant. Dans cet exemple, le distributeur résident ne verse pas cette rémunération en contrepartie de l'obtention du droit d'utiliser le nom ou la marque sous lesquels les chemises sont vendues ; il se contente d'obtenir le droit exclusif de vendre dans l'État où il réside des chemises qu'il achètera auprès du fabricant de l'autre État.*

10.2 *Un versement ne peut être réputé constituer une rémunération pour « l'usage ou la concession de l'usage du droit » d'utiliser un dessin, un modèle ou un plan si ce dessin, modèle ou plan n'existe pas déjà. Dans ce cas en effet, le versement est effectué en contrepartie de services qui aboutiront à l'élaboration de ce dessin, modèle ou plan et tomberont donc sous le coup de l'article 7. Il en sera ainsi même si le concepteur du dessin, modèle ou plan (un architecte par exemple) conserve la totalité des droits, y compris les droits d'auteur, sur ce dessin, modèle ou plan. Cependant, si le propriétaire des droits d'auteur sur des plans établis antérieurement se contente d'accorder à une personne le droit de modifier ou de reproduire ces plans sans véritablement effectuer un travail supplémentaire, les versements reçus par lui en contrepartie de l'octroi du droit d'utiliser ainsi ses plans constituent des redevances.*

37. Remplacer le paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

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 ~~voit~~ **fait référence** à la notion de savoir-faire (know-how). Certains groupements et auteurs spécialisés ont formulé ~~des diverses~~ définitions du savoir-faire. ~~qui ne divergent pas essentiellement quant au fond. L'une de ces définitions, donnée par l'Association des bureaux pour la protection de la propriété~~

industrielle (ANBPPI) précise que le « know how est l'ensemble non divulgué des informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'un procédé ; procédant de l'expérience, le know how est le complément de ce qu'un industriel peut savoir par le seul examen du produit et la seule connaissance des progrès de la technique ». *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 à l'issue de la fourniture de services rendus à la demande de la personne l'ayant versée.*

38. Remplacer le paragraphe 11.4 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

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.

39. Ajouter le nouveau paragraphe 14.4 suivant aux Commentaires sur l'article 12 :

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 bénéfiques 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.

40. Remplacer les paragraphes 15 et 16 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

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 ~~une aliénation importante quoique partielle~~ **des 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. ~~Quoique~~ Chaque cas doit être réglé en fonction **des faits qui lui sont propres** ~~de ses particularités, 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~~ ~~vraisemblable~~ que de tels versements constitueront en général **des bénéfiques d'entreprise** ~~un revenu d'activité commerciale~~ visés par l'article 7 ou ~~relevant~~ des gains en capital visés par l'article 13 plutôt qu'une redevance visée par l'article 12. Ceci découle du fait que lorsque la propriété des droits a été aliénée en tout ou en partie, la contrepartie ne peut viser l'utilisation de ces droits. La nature fondamentale de la transaction, qui est celle d'une aliénation, ne peut être modifiée par la forme de la contrepartie, par le paiement échelonné de celle-ci ou, selon la majorité des pays, par le fait que les versements soient liés à une éventualité.

41. Ajouter les paragraphes 27 et 27.1 suivants aux Commentaires sur l'article 12 :

27. L'Espagne et l'Italie ne partagent pas l'interprétation donnée au paragraphe 8.2. Elles considèrent que les rémunérations versées en contrepartie de l'aliénation d'un bien mentionné dans la définition de redevances tombent dans le champ d'application de l'article lorsque moins que la propriété totale de cet élément est aliéné. L'Italie adopte la même position en ce qui concerne les paragraphes 15 et 16.

27.1 S'agissant du paragraphe 10.1, l'Italie considère que lorsque des contrats accordent des droits exclusifs de distribution d'un produit ou service ainsi que d'autres droits mentionnés dans la définition de redevances, la partie du paiement qui est effectué, en vertu de ces contrats, en contrepartie des droits de distribution exclusifs du produit ou service peut, selon les circonstances, tomber dans le champ d'application de l'article.

42. Remplacer le paragraphe 28 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

28. Le *Mexique*, ~~et~~ *l'Espagne et le Portugal* n'adhèrent pas aux conclusions qui figurent aux paragraphes 14, **14.4**, 15, **16** et 17.1 à 17.4 ci-dessus. Ils estiment que les versements relatifs aux logiciels relèvent de l'article lorsqu'une partie seulement des droits sur un logiciel sont transférés, que les paiements soient effectués en contrepartie du droit d'utiliser un droit d'auteur sur un logiciel en vue d'une exploitation commerciale (**sauf les paiements pour le droit de distribuer des copies d'un logiciel standard, excluant le droit de les modifier ou de les reproduire**) ou qu'ils correspondent à un logiciel

acquis en vue d'une utilisation dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise par l'acheteur, lorsque, dans ce dernier cas, le logiciel n'est pas absolument standard mais adapté de quelque manière à l'acheteur

43. Ajouter le nouveau paragraphe 29 aux Commentaires sur l'article 12:

29. *Le Mexique n'adhère pas à l'interprétation donnée au paragraphe 8.2. Le Mexique considère que les paiements effectués en contrepartie d'un transfert de droits présenté comme une aliénation (par exemple, limité à une zone géographique ou à une période déterminée) tombent dans le champ d'application de l'article puisque moins que tous les droits afférents à un bien mentionné dans la définition sont transférés.*

44. Ajouter le nouveau paragraphe 31.2 aux Commentaires sur l'article 12:

31.2 *L'Italie estime que l'interprétation donnée au paragraphe 14.4 ne peut s'appliquer dans tous les cas. Elle examinera chaque cas à la lumière de toutes les circonstances, y compris les droits accordés par rapport à la distribution.*

45. Remplacer les paragraphes 40 et 41 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

40. *Le Canada, la République tchèque, la Hongrie, la Corée, la Pologne et la République Slovaque se réservent le droit d'ajouter au paragraphe 2 les mots « pour l'usage, ou la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ».*

41. *La Grèce, l'Italie, et le Mexique et la Pologne se réservent le droit de continuer à inclure les revenus de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique et de conteneurs dans la définition du terme « redevances » telle qu'elle figurait au paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de Convention de 1977.*

41.1 *La Pologne se réserve le droit d'inclure dans la définition de « redevances » les revenus tirés de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'équipement industriel, commercial ou scientifique et de conteneurs.*

46. Supprimer le paragraphe 43 suivant des Commentaires sur l'article 12 :

~~43. *La Pologne et le Portugal se réservent le droit de traiter et d'imposer conséquemment comme redevance tous les revenus au titre d'un logiciel qui ne sont pas tirés du transfert total de droits relatifs aux logiciels.*~~

47. Remplacer le paragraphe 46.2 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

46.2 *La Grèce n'adhère pas à l'interprétation donnée au ~~cinquième~~^{sixième} tiret du paragraphe 11.4 et est d'avis que tous les paiements correspondants tombent sous le coup de l'article*

48. Ajouter le nouveau paragraphe 50 suivant aux Commentaires sur l'article 12 :

50. *La République slovaque se réserve le droit de soumettre les rémunérations versée pour l'usage, ou la concession de l'usage, des droits détenus sur des logiciels à un traitement fiscal différent de celui applicable aux droits d'auteur.*

Modification des Commentaires sur l'article 13

49. Renuméroter le paragraphe 28.9 des Commentaires sur l'article 13, qui devient le paragraphe 28.12, et ajouter les nouveaux paragraphes 28.9 à 28.11 ci-après :

28.9 Enfin, une autre exception envisageable concerne les actions et intérêts similaires dans une société de placement immobilier (voir les paragraphes 67.1 à 67.7 des Commentaires sur l'article 10 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.

28.10 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. A 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 de sociétés, 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 appartenant à une personne qui détient directement ou indirectement une participation représentant moins de 10 pour cent de la totalité du capital d'une société si cette société est une société de placement immobilier ». (Si le paragraphe 4 est amendé selon les modalités décrites dans le paragraphe 28.5 ci-dessus de manière à s'appliquer aux intérêts similaires à des actions, ces mots doivent être modifiés en conséquence).

28.11 Certains États considèrent néanmoins que le paragraphe 4 doit s'appliquer à tout gain tiré de l'aliénation d'actions d'une société 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 société 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 sociétés cotées sur un marché boursier (voir le paragraphe 28.7 ci-dessus), il n'y a pas lieu d'introduire une exception spéciale pour les participations dans les sociétés de placement immobilier.

50. Supprimer le paragraphe 33 suivant des Commentaires sur l'article 13:

~~33. — L'Australie se réserve le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation de biens autres que ceux qui sont visés aux quatre premiers paragraphes de cet article.~~

51. Remplacer le paragraphe 48 des Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

48. L'Irlande se réserve le droit d'imposer les gains de la cession de biens par un particulier qui a résidé de façon permanente en Irlande au cours des ~~cinq~~ **cinq** années précédant cette cession.

52. Remplacer le paragraphe 51 des Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

51. La Belgique, ~~et le Luxembourg et les Pays-Bas~~ se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 4 dans leurs conventions.

Modification des Commentaires sur l'article 15

53. Ajouter le nouveau paragraphe 5.1 suivant aux Commentaires sur l'article 15 :

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^{er} 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^{er} avril 01 et le 31 mars 02 mais, parce qu'il est résident de l'État S entre le 1^{er} 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^{er} 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^{er} 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).*

Modification des Commentaires sur l'article 16

54. Supprimer le paragraphe 4 suivant des Commentaires sur l'article 16 :

~~4. — Le Portugal se réserve le droit d'imposer, en appliquant l'article 15, toute rémunération versée à un membre du conseil d'administration ou de quelque autre organe d'une société, au titre de l'exercice d'une activité permanente.~~

Modification des Commentaires sur l'article 17

55. Remplacer le paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 17 par ce qui suit :

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 sportifs. 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.

Modification des Commentaires sur l'article 21

56. Remplacer le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 21 par ce qui suit :

1. Cet article énonce une règle générale concernant les revenus qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la Convention. Les revenus considérés ne sont pas seulement ceux qui font partie d'une catégorie non expressément traitée, mais aussi ceux qui proviennent de sources non expressément mentionnées. L'application de l'article n'est pas limitée aux revenus qui ont leur source dans un État contractant ; elle s'étend aussi aux revenus en provenance d'États tiers. *Lorsque, par exemple, une personne qui est résidente des deux États contractants aux termes des dispositions du paragraphe 1 de l'article 4 est réputée être résidente d'un seul de ces États aux termes des dispositions des paragraphes 2 ou 3 du même article, cet article empêche l'autre État d'imposer la personne concernée au titre des revenus provenant d'états tiers même si elle est résidente de cet autre État en vertu de la législation fiscale de cet État (voir également le paragraphe 8.2 des Commentaires sur l'article 4 concernant l'application des paragraphes 2 et 3 de l'article 4 aux fins de conventions conclues entre cet autre État et des états tiers).*

57. Remplacer le paragraphe 7 des Commentaires sur l'article 21 par ce qui suit :

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 souhaiteraient ajouter le paragraphe suivant à l'article 21:

3. 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 n 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.

58. Supprimer le paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 21, qui se lit comme suit :

~~12. Le Comité des Affaires fiscales continue à étudier activement l'imposition des instruments financiers non traditionnels. D'autres modifications au Modèle ou aux Commentaires pourraient être nécessaires. L'ajout du paragraphe 3 n'a aucune incidence sur le traitement des innovations en matière de transactions financières entre personnes indépendantes ou relevant d'autres dispositions du Modèle.~~

59. Remplacer le paragraphe 15 des Commentaires sur l'article 21 par ce qui suit :

15. ~~L'Irlande et le~~ **Le Royaume-Uni** souhaitent conserver le droit d'imposer les revenus payés par des résidents à des personnes qui ne sont pas des résidents sous forme de revenus provenant d'une fiducie (*trust*) ou dans le cadre de l'administration de la succession d'une personne décédée.

Modification des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B

60. Au paragraphe 10 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B, remplacer le renvoi aux « paragraphes 49 à 54 des Commentaires sur l'article 24 » par un renvoi aux « paragraphes **67 à 72** des Commentaires sur l'article 24 ».

61. Remplacer le paragraphe 31 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

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 et 11. Dans ce cas, l'article 23 A prévoit à son paragraphe 2 une imputation pour l'impôt limité perçu dans l'autre État contractant S (***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 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.

62. Remplacer le paragraphe 32.6 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

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 A. 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*** imposé, 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 ~~afin~~ ***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.

63. Supprimer le paragraphe 82 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B, qui se lit comme suit :

Réerves sur l'article

~~82. Le Portugal réserve sa position sur le paragraphe 4 de l'article 23 A.~~

Modification des Commentaires sur l'article 24

64. Remplacer les Commentaires sur l'article 24 par ce qui suit :

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 24 CONCERNANT LA NON-DISCRIMINATION

Observations générales

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 accordent 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 réclamé 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 États 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 ci-dessous).

4. Enfin, comme le montre le paragraphe 79 ci-dessous, 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.

Paragraphe 1

15. Ce paragraphe pose le principe qu'en matière fiscale les discriminations fondées sur la nationalité sont interdites et que, sous condition de réciprocité, les nationaux d'un État contractant, à situation égale, ne peuvent pas être traités moins favorablement dans l'autre État contractant que les nationaux de ce dernier État.

26. 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 XIX^e 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 XIX^e 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.

37. L'expression « se trouvant dans la même situation » doit s'entendre de contribuables (personnes physiques, personnes morales, sociétés de personnes et associations) placés, au regard de l'application de la législation et de la réglementation fiscales de droit commun, dans des circonstances de droit et de fait analogues. L'expression « notamment au regard de la résidence » vise à préciser que la résidence du contribuable est l'un des éléments entrant en ligne de compte lorsqu'il s'agit de déterminer si des contribuables se trouvent dans la même situation. La seule expression « se trouvant dans la même situation » permettrait de conclure qu'un contribuable qui est résident d'un État contractant et un contribuable non résident de cet État ne se trouvent pas dans la même situation. En fait, l'expression « notamment au regard de la résidence » ne figurait ni dans le Projet de Convention de 1963 ni dans le Modèle de Convention de 1977. Mais les pays Membres, dans leur application et leur interprétation de l'expression « se trouvant dans la même situation », ont systématiquement estimé que la résidence du contribuable devait être prise en compte. Lors de la révision du Modèle de Convention, le Comité des Affaires fiscales a considéré qu'une référence explicite à la résidence des contribuables constituerait

une clarification utile 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 ».

38. 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).*

510. De même, la disposition du paragraphe 1 n'implique pas qu'un État, accordant des avantages fiscaux spéciaux à ses propres organismes ou services publics en raison de leur nature, soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les organismes et services publics de l'autre État.

611. Elle n'implique pas non plus qu'un État accordant des avantages fiscaux spéciaux à des établissements privés n'ayant pas un but lucratif et dont l'activité s'exerce pour des fins d'utilité publique qui lui sont propres, soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les établissements similaires dont l'activité n'est pas appelée à lui profiter.

712. 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.

813. 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.

914. C'est à dessein, d'autre part, que le paragraphe 1 est rédigé sous la forme négative. En prévoyant que les nationaux d'un État contractant ne pourront être soumis dans l'autre État contractant à des

impositions ou à des obligations y relatives qui seraient autres ou plus lourdes que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État contractant se trouvant dans la même situation, ce paragraphe comporte la même force obligatoire que s'il enjoignait aux États contractants d'accorder à leurs nationaux respectifs un même traitement. Mais la clause dont il s'agit ayant essentiellement pour objet de proscrire dans un État les discriminations à l'encontre des nationaux de l'autre État, rien ne s'oppose à ce que le premier État pour des considérations qui lui sont propres ou pour se conformer à une clause particulière stipulée dans une convention de double imposition, telle notamment que l'imposition des bénéficiaires des établissements stables suivant la méthode de la comptabilité séparée, accorde certains aménagements ou facilités à des personnes ayant une nationalité étrangère et dont ne profitent pas ses propres nationaux. Tel qu'il est rédigé, le paragraphe 1 n'y fera pas obstacle.

~~10~~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.

~~11~~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~~ g) 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, où 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 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. La convention fiscale État A - État B est identique au Modèle de Convention fiscale. 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 trouverait 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, 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. 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 % 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% 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, 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 pourront 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, 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

1226. 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.

1327. Il faut reconnaître cependant que la disposition du paragraphe 2 permet, dans une convention bilatérale, d'accorder le bénéfice de l'assimilation aux nationaux aux apatrides qui, parce qu'ils se trouvent dans l'une des situations visées au paragraphe 2 de l'article premier de la Convention du 28 septembre 1954, susvisée, ne sont pas couverts par celle-ci. Tel est principalement le cas d'une part, des personnes bénéficiaires, lors de la signature de cette Convention, d'une protection ou d'une assistance de la part d'un organisme ou d'une institution des Nations Unies autre que le Haut Commissariat pour les réfugiés, d'autre part, des personnes résidentes d'un pays et considérées comme ayant les droits et les obligations attachés à la possession de la nationalité de ce pays.

1428. 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.

~~1529~~. 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.

~~1630~~. 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.

~~1731~~. Il est possible qu'à l'avenir certains États reprochent aux dispositions du paragraphe 2 d'être trop libérales en tant qu'elles permettent aux apatrides résidents d'un État de se prévaloir de l'égalité de traitement non seulement dans l'autre État, mais également dans l'État de résidence et de bénéficier ainsi dans cet État notamment des dispositions des conventions de double imposition qu'il a conclues avec des États tiers. Si ces États entendaient écarter cette dernière conséquence, il leur faudrait modifier le paragraphe 2 comme suit :

Les apatrides qui sont résidents d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet État qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence.

~~1832~~. 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

~~1933~~. 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.

~~2034~~. 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.

~~2135~~. 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.

2236. La deuxième phrase du paragraphe 3 précise en outre les conditions dans lesquelles le principe de l'égalité de traitement posé dans la première phrase doit s'appliquer aux personnes physiques résidentes d'un État contractant ayant un établissement stable dans l'autre État contractant. Elle tend essentiellement à éviter que ces personnes n'obtiennent des avantages supérieurs à ceux des résidents grâce au cumul des déductions et abattements personnels pour charges de famille qui leur seraient accordés d'une part, dans l'État dont ils sont résidents par application de la loi interne et, d'autre part, dans l'autre État en vertu du principe de l'égalité de traitement. En conséquence, il laisse à l'État où l'établissement stable est situé, la faculté d'accorder aux personnes intéressées les déductions et avantages personnels dans la proportion du montant du bénéfice de l'établissement stable au montant du revenu global imposable dans l'autre État.

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 bénéficiaires 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.

2339. 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

2440. Dans le domaine de l'assiette de l'impôt, le principe de l'égalité de traitement entraîne normalement les conséquences suivantes :

- a) Il faut accorder aux établissements stables la même faculté qu'aux entreprises résidentes de déduire les charges d'exploitation dont la législation fiscale autorise, en général, la déduction du bénéfice imposable, outre celle d'imputer à l'établissement stable une quote-part des frais généraux du siège. Cette déduction doit être permise sans autres restrictions que celles également imposées aux entreprises résidentes.

- b) Il faut accorder aux établissements stables les mêmes facilités en matière d'amortissements et de provisions. Ils devraient bénéficier sans restriction non seulement des possibilités d'amortissement ouvertes normalement aux entreprises (amortissements linéaire et dégressif), mais encore des régimes spéciaux existant dans un certain nombre de pays (amortissements massifs, accélérés, etc.). S'agissant de provisions, il importe de noter qu'elles sont parfois autorisées à d'autres fins que la compensation — conformément aux principes de la comptabilité commerciale — des dépréciations d'éléments d'actif, de frais ou de pertes qui ne sont pas encore réalisés mais que les circonstances rendent probables dans un avenir prochain. C'est ainsi que, dans certains pays, les entreprises ont la possibilité de constituer, par prélèvement sur le bénéfice imposable, des provisions ou « réserves » d'investissement. Lorsque ces provisions ou réserves sont autorisées pour l'ensemble des entreprises, ou bien pour toutes les entreprises d'un secteur d'activité déterminé, elles doivent, sous les mêmes conditions, normalement bénéficier aux entreprises non résidentes pour leurs établissements stables situés dans l'État considéré, pour autant, par conséquent, que les activités correspondant à ces provisions ou réserves soient imposables dans cet État.
- c) Il faut accorder aux établissements stables la faculté, admise dans la plupart des pays pour les entreprises résidentes, de reporter un déficit d'exploitation constaté à la clôture d'un exercice sur les résultats des exercices suivants ou précédents dans la limite d'une certaine période de temps (par exemple 5 ans). Il est à peine besoin de préciser que dans le cas des établissements stables, c'est le déficit résultant de leur exploitation propre, tel qu'il apparaît dans la comptabilité tenue séparément pour leurs opérations, qui pourra donner lieu à report.
- d) Il faut appliquer aux établissements stables les mêmes règles qu'aux entreprises résidentes en ce qui concerne la taxation des plus-values réalisées lors de la cession, en cours ou en fin d'exploitation, d'éléments d'actif.

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 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 imputables à un établissement stable est prescrite par le paragraphe 2 de l'article 7 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.

~~2543.~~ 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* ~~il n'en va pas toujours de même pour les~~ 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.

~~2644.~~ 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.

~~2745.~~ 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.

~~2846.~~ ~~Enfin~~ *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 aussi bien elles 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

~~29.48.~~ 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 ce 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.

~~30.49.~~ 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 sont liées effectivement à ses activités. De plus, une autre condition est évidemment que les bénéfices ayant permis la distribution des dividendes aient été effectivement soumis à un impôt sur les bénéfices.

3450. 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.

3251. Il n'en reste pas moins qu'il peut y avoir des raisons très fondées à la détention et à la gestion de participations par un établissement stable plutôt que par le siège de l'entreprise :

- raisons de nécessité résultant principalement d'une obligation légale ou réglementaire imposant aux établissements bancaires et financiers et aux compagnies d'assurances de maintenir en dépôt dans les pays où s'exercent leurs activités une certaine quantité de valeurs, notamment d'actions, en garantie de leurs engagements ;
- raisons d'opportunité, lorsque les participations en cause concernent des sociétés qui sont en relations d'affaires avec l'établissement stable ou dont le siège social est situé dans le même pays que celui-ci ;
- simples raisons de commodité, qu'explique la tendance actuelle à la déconcentration des tâches de gestion dans les grandes entreprises.

3352. 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.

3453. Dans un tel document, on pourrait aussi prévoir une solution qui tienne compte de l'objection mentionnée ci-dessus selon laquelle l'extension, dans un État (A), du régime des participations aux établissements stables de sociétés résidentes d'un autre État (B), aboutit à privilégier indûment ces sociétés par rapport aux autres sociétés résidentes du même État dont le siège social détient des participations dans le capital de sociétés résidentes de l'État A, dans la mesure où les dividendes afférents auxdites participations peuvent être rapatriés par les premières sans supporter la retenue à la source, laquelle en revanche est prélevée sur les dividendes distribués aux secondes au taux de 5 ou de 15 pour cent, selon les cas. La neutralité de l'impôt et l'égalité des charges fiscales entre établissements stables et filiales, invoquées par les États intéressés, pourraient être assurées en amendant, dans le cadre de la convention bilatérale entre les États A et B, les dispositions des paragraphes 2 et 4 de l'article 10, de manière à pouvoir prélever dans l'État A l'impôt à la source sur les dividendes payés par des sociétés résidentes de cet État à des établissements stables de sociétés résidentes de l'État B dans les mêmes conditions que s'ils étaient perçus directement par celles-ci, c'est-à-dire directement par leur siège central, soit :

- au taux de 5 pour cent pour une participation d'au moins 25 pour cent,
- au taux de 15 pour cent dans les autres cas.

3554. 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*

3655. Dans les pays où les entreprises, principalement les sociétés, sont assujetties sur leurs bénéfices à un impôt qui leur est propre, les dispositions du paragraphe 3 soulèvent, au sujet du taux applicable dans le cas des établissements stables, ~~des problèmes particulièrement délicats qui sont ici encore liés au fait~~ **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.

3756. 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 (cf. paragraphes 55, 56 et 79 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B). Les États imposant leurs sociétés de cette façon pourraient donc préciser le régime applicable aux établissements stables dans leurs conventions bilatérales.

3857. 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.

3958. Toutefois, la prise en compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable pour appliquer, soit un barème de taux progressifs, soit un taux minimum, ne doit pas avoir pour conséquence d'aller à l'encontre du principe de l'entreprise distincte suivant lequel le résultat de l'établissement stable doit être déterminé en vertu des dispositions du paragraphe 2 de l'article 7. Le montant minimum de l'impôt à la charge de l'établissement stable dans l'État où il est situé est donc celui qui serait dû s'il constituait une entreprise distincte et sans référence aux résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient. L'État où l'établissement stable est situé peut donc à bon droit appliquer le barème de taux progressifs en vigueur pour les entreprises résidentes aux seuls résultats de l'établissement stable, sans tenir compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient dans le cas où ces derniers sont inférieurs à ceux de l'établissement stable. Il peut de même imposer les résultats de l'établissement stable à un taux minimum, à condition que ce taux minimum s'applique également aux entreprises résidentes, même si la prise en compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient aboutissait à une imposition inférieure ou nulle.

40. — ~~S'agissant du système du double taux d'impôt sur les sociétés, on doit relever tout d'abord comme un fait dominant que la plupart des pays Membres de l'OCDE ayant adopté ce système ne s'estiment pas tenus par les dispositions du paragraphe 3 d'en étendre l'application aux établissements stables des sociétés non résidentes. Cette position s'appuie notamment sur l'opinion que le double taux n'est qu'un élément parmi d'autres (en particulier une retenue à la source sur les revenus distribués) d'un système d'imposition des bénéfices des sociétés et des dividendes qu'elles distribuent qui doit être considéré in globo et ne peut donc se concevoir, juridiquement et techniquement, que dans un cadre national. L'État où est situé l'établissement stable serait donc en droit de ne pas imposer ces bénéfices au taux réduit car, en règle générale, il n'impose pas les dividendes distribués par la société à laquelle appartient l'établissement stable. De plus, un État qui a instauré un système de double taux a en général des objectifs de politique économique, comme le développement du marché financier par l'incitation à distribuer des dividendes donnée aux sociétés résidentes. L'application du taux réduit aux bénéfices des établissements stables ne servirait en rien l'objectif poursuivi puisque la société distributrice des dividendes n'est pas un résident de l'État en cause.~~

41. — ~~Cependant, cette opinion est controversée, les États favorables à l'extension du système du double taux aux établissements stables objectant que ce système — qui se présente essentiellement comme une technique particulière d'imposition des bénéfices que les entreprises ayant la forme sociale tirent de leur activité, destinée à permettre un allègement immédiat de la double imposition frappant les bénéfices mis en distribution doit, dès lors, s'appliquer aux établissements dans le cadre des conventions bilatérales contre les doubles impositions. On reconnaît généralement que ces conventions aboutissent nécessairement, par le jeu de leurs dispositions, à une certaine intégration des systèmes fiscaux des États contractants. On peut, dans cette optique, parfaitement concevoir que les bénéfices réalisés dans un État A par un établissement stable d'une société résidente d'un autre État B soient taxés dans l'État A selon le système du double taux. À titre de règle pratique, l'impôt pourrait, en ce cas, être calculé au taux réduit (applicable aux bénéfices distribués) sur une fraction du bénéfice de cet établissement correspondant au rapport entre le bénéfice distribué par la société dont il dépend et son bénéfice total, et au taux fort sur le surplus. Bien entendu, il conviendrait que les deux États contractants se concertent et échangent les renseignements nécessaires pour l'application pratique de cette solution. Il en va de même dans les systèmes où une société peut déduire de son revenu imposable les bénéfices qu'elle a distribués.~~

42. — ~~S'agissant du système de l'imputation (avoir fiscal ou crédit d'impôt), il paraît douteux, tout au moins selon une interprétation littérale des dispositions du paragraphe 3, qu'il doive être étendu aux sociétés non résidentes pour les dividendes provenant de bénéfices réalisés par leurs établissements stables. En effet, il a des effets identiques à ceux du système du double taux mais ces~~

effets ne sont pas immédiats puisqu'ils se produisent seulement au moment de l'imposition personnelle de l'actionnaire. En revanche, on peut concevoir, d'un point de vue purement économique et financier, que ces bénéfices soient traités comme ceux d'une société distincte dans l'État A où se trouve l'établissement stable d'une société résidente d'un autre État B et qu'ils soient assortis de l'*avoir fiscal* ou du crédit d'impôt, dans la mesure où ils sont distribués. Mais encore faut-il pour éviter toute discrimination que cet avantage ait déjà été accordé aux actionnaires de sociétés résidentes de l'État A, qui sont des résidents de l'État B. Au plan pratique, il convient naturellement que les deux États intéressés se mettent d'accord sur les conditions et la procédure d'attribution de l'*avoir fiscal* ou du crédit d'impôt aux actionnaires des sociétés résidentes de l'État B concernées, résidents de l'un ou l'autre État.

43. — Les États contractants qui rencontreraient les problèmes exposés ci-dessus pourront les régler par des négociations bilatérales, en fonction des conditions qui leur sont propres.

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 distribue 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.*

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).*

D. Retenue à la source sur les dividendes, intérêts et redevances perçus par un établissement stable

4462. Lorsque les établissements stables perçoivent des dividendes, des intérêts ou des redevances, ces revenus tombent, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11 et du paragraphe 3 de l'article 12, sous le coup des dispositions de l'article 7 et entrent, par conséquent — sous réserve des observations faites au paragraphe 34 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 (cf. paragraphe 6235 des Commentaires sur l'article 7).

4563. D'après les Commentaires relatifs aux dispositions précitées des articles 10, 11 et 12 (cf., respectivement, les paragraphes 31, 24 et 20), ces dispositions dispensent l'État de la source (des dividendes, intérêts et redevances encaissés par l'établissement stable) de toute limitation prévue auxdits articles, ce qui implique — et telle est l'interprétation généralement retenue — qu'elles laissent subsister en totalité le droit de l'État de la source, où l'établissement stable est situé, d'appliquer sa retenue au taux plein.

4664. Si cette manière de voir ne pose pas de problème au regard des dispositions du paragraphe 3 de l'article 24, dans le cas des pays où une retenue à la source est prélevée sur l'ensemble des revenus considérés, qu'ils soient versés à des bénéficiaires résidents — dès lors que les établissements stables sont autorisés, comme les entreprises résidentes, à imputer cette retenue sur l'impôt sur les bénéfices dû en vertu de l'article 7 — ou non-résidents (sous réserve des limitations prévues aux articles 10, 11 et 12), il en va autrement lorsque la retenue s'applique exclusivement aux revenus payés à des non-résidents.

4765. Dans ce dernier cas, en effet, la perception de la retenue paraît difficile à concilier avec le principe résultant du paragraphe 3, selon lequel les établissements stables doivent être traités, pour l'imposition des revenus provenant de leur activité ou s'y rattachant normalement — ce qui est reconnu pour les dividendes, intérêts et redevances visés au paragraphe 4 des articles 10 et 11 et au paragraphe 3 de l'article 12 — comme les entreprises résidentes et, par conséquent, soumis exclusivement à l'impôt sur les bénéfices à raison des revenus considérés.

4866. 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

4967. Sur un plan voisin, lorsque ***des revenus de source étrangère sont compris dans les bénéfices imposables*** à un établissement stable, ~~lorsque des revenus de source étrangère sont perçus par un établissement stable et qu'ils sont compris dans ses résultats imposables~~, il est justifié, en vertu du même principe, d'accorder à cet établissement stable l'imputation des impôts étrangers afférents à ces revenus, dans le cas où la législation interne accorde cette imputation aux entreprises résidentes.

5068. 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; ***dans*** le cas des dividendes; ***ou*** des intérêts ~~et des redevances étant plus particulièrement traité au paragraphe 51.~~

F. Extension aux établissements stables des avantages des clauses d'imputation des conventions de double imposition conclues avec les États tiers

5169. Lorsque l'établissement stable dans un État contractant d'une entreprise qui est un résident de l'autre État contractant reçoit des dividendes ~~ou~~, des intérêts ~~ou des redevances~~ provenant d'un État tiers, la question se pose alors de savoir si et dans quelle mesure l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable doit imputer l'impôt non récupérable de l'État tiers.

5270. Il y a consensus sur le fait qu'il y a une double imposition dans ces situations et qu'une méthode d'allégement doit être trouvée. La majorité des pays Membres sont en mesure d'octroyer l'imputation dans de tels cas soit sur la base de leur droit interne, soit en vertu du paragraphe 3. Les États qui ne peuvent ainsi octroyer l'imputation ou qui désirent clarifier la situation peuvent souhaiter compléter cette disposition dans leur convention avec l'État contractant dont l'entreprise est un résident par une formulation qui permette à l'État de l'établissement stable l'imputation de l'impôt de l'État de la source pour un montant qui n'excède pas celui que les entreprises qui sont résidents de l'État contractant dans lequel l'établissement stable est situé peuvent imputer sur la base de la convention de cet État avec l'État tiers. Dans la mesure où l'impôt non récupérable selon la convention entre l'État tiers et l'État de résidence de l'entreprise qui a un établissement stable dans l'autre État contractant est plus bas que selon la convention entre l'État tiers et l'État contractant de l'établissement stable, seul doit être imputé l'impôt le plus bas perçu dans l'État tiers. Ce résultat pourra être atteint en ajoutant les phrases suivantes 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, ~~ou~~ intérêts ~~ou redevances~~ provenant d'un État tiers et que *la participation ou la créance* ~~le droit ou le bien~~ générateur des dividendes, ~~ou~~ intérêts ~~ou redevances~~ se rattache effectivement à cet établissement stable, le premier État accorde un crédit d'impôt à raison de l'impôt payé dans l'État tiers sur les dividendes ~~ou~~, intérêts ~~ou redevances~~, selon le cas, en appliquant le taux d'imposition prévu dans la convention concernant les impôts sur le revenu et sur la fortune entre l'État dont l'entreprise est un résident et l'État tiers. Toutefois, le montant du crédit ne peut excéder le montant qu'une entreprise résidente du premier État peut réclamer en vertu de la convention concernant les revenus et la fortune entre cet État et l'État tiers. »

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 (par exemple des redevances, selon certaines conventions), ces dispositions devraient être modifiées afin qu'elles puissent s'y appliquer.

5371. Lorsque l'établissement stable situé dans un État contractant d'une entreprise qui est un résident d'un autre État contractant (l'État de résidence) reçoit des dividendes, intérêts ou redevances d'un État tiers (l'État de source) et que, en vertu de la procédure adoptée par l'État de résidence et l'État de source, un certificat d'attestation de domicile est requis par l'État de source afin d'octroyer le taux d'impôt de retenue à la source prévu dans la convention en vigueur entre l'État de source et l'État de résidence, ce certificat doit être délivré par ce dernier État. Quoique ce certificat puisse être utile lorsque l'État de résidence pratique la méthode d'imputation, il ne semble d'aucune utilité lorsque cet État pratique la méthode d'exemption puisque le revenu en provenance de l'État de source n'est alors pas imposé dans l'État de résidence. Mais, dans un tel cas, l'État où est situé l'établissement stable pourrait tirer avantage d'une participation à ce processus de certification dans la mesure où il pourrait alors obtenir des informations utiles aux fins d'un contrôle fiscal. Une autre question qui se pose en relation avec les cas triangulaires est celle des abus. Dans les cas où l'État contractant dont l'entreprise est un résident exonère les bénéfices de l'établissement stable situé dans l'autre État contractant, le danger existe que de telles entreprises transfèrent des actifs tels que des actions, des obligations ou des brevets à des établissements stables dans des États qui prévoient un traitement fiscal particulièrement

favorable. Par là, il peut arriver dans certaines circonstances que les revenus qui en proviennent ne soient imposés par aucun des trois États en cause. Pour contrer ces montages qui peuvent être considérés comme abusifs, on peut introduire dans la convention entre l'État dont une entreprise est un résident et l'État tiers (État de la source) une disposition prévoyant que l'entreprise ne peut réclamer les avantages de la convention que lorsque les revenus qui sont obtenus par l'établissement stable situé dans l'autre État sont imposés normalement dans l'État de l'établissement stable.

5472. Il existe, outre le classique cas triangulaire ici traité, d'autres relations triangulaires. Il faut notamment mentionner le cas dans lequel l'État de l'entreprise est également l'État duquel proviennent les revenus attribuables à l'établissement stable situé dans l'autre État (cf. également le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21). Les États peuvent régler les questions qui y sont liées dans des négociations bilatérales.

Paragraphe 4

5573. Ce paragraphe tend à faire échec à une forme particulière de discrimination résultant du fait que, dans certains pays, la déduction des intérêts, redevances et autres frais, admise sans réserve quand le bénéficiaire est un résident, est au contraire limitée ou même interdite quand ce dernier est un non-résident. La même situation peut se présenter dans le domaine de l'impôt sur la fortune, pour les dettes contractées envers un non-résident. Toutefois, la possibilité reste ouverte aux États contractants, dans leurs conventions bilatérales, de modifier cette disposition pour éviter qu'elle ne soit utilisée à des fins d'évasion fiscale.

5674. Le paragraphe 4 n'interdit pas au pays de l'emprunteur ~~d'assimiler des intérêts à des dividendes en vertu de~~ **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), son application 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.

Paragraphe 5

5776. 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'impôts 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 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.*

5879. *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 ci-dessus). Le paragraphe 5, bien qu'applicable en principe à la sous-capitalisation,*

~~est rédigé en termes très généraux, de sorte qu'il ne doit avoir qu'un rôle secondaire par rapport aux clauses plus particulières de la Convention. En conséquence, le paragraphe 4 (qui se réfère au paragraphe 1 de l'article 9 et au paragraphe 6 de l'article 11) devrait l'emporter sur ce paragraphe pour ce qui est de la déduction des intérêts. 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.~~

5980. Au cas où des enquêtes sont effectuées en matière de prix de transfert, presque tous les pays Membres considèrent que des demandes additionnelles de renseignements plus lourdes que celles qui sont normalement imposées, ou même un renversement de la charge de la preuve à cet égard, ne constituent pas des mesures discriminatoires au sens de l'article.

Paragraphe 6

6081. 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.

Observations sur les Commentaires

8261. L'interprétation contenue dans les paragraphes ~~38 et 39~~ **57 et 58** ci-dessus n'est pas partagée par l'Allemagne dont la législation fiscale prévoit l'application, à l'égard des non-résidents, d'un taux minimum applicable aux sources de revenu exclusivement domestiques, ce taux minimum étant voisin des taux les plus bas compris dans l'échelle des taux d'imposition progressive.

8362. Les États-Unis font observer que leurs ressortissants non-résidents ne sont pas dans la même situation que les autres non-résidents, car les États-Unis imposent leurs ressortissants non-résidents sur leur revenu mondial.

8463. Au sujet du paragraphe ~~7153~~, les Pays-Bas reconnaissent que les États peuvent vouloir inclure, dans leurs conventions bilatérales, une disposition visant à prévenir l'obtention des avantages de la Convention dans les « cas triangulaires » qui peuvent être considérés comme abusifs. Cependant, la rédaction de telles dispositions devrait toujours être basée sur la constatation que les avantages de la Convention peuvent être obtenus à moins que la situation ne soit abusive. De plus, les Pays-Bas désirent exprimer l'opinion que l'expression « imposés normalement » est trop ambiguë pour pouvoir servir de critère aux fins de la détermination du caractère abusif d'une situation.

Réserves sur l'article

8564. ~~L'Australie, le Canada et la Nouvelle-Zélande~~ font une réserve sur cet article.

86. *L'Australie se réserve le droit de proposer des modifications à l'article afin de confirmer que l'Australie peut continuer à appliquer certaines dispositions de son droit interne concernant les déductions au titre de la recherche et du développement et la perception de retenues à la source.*

8765. Les *États-Unis* se réservent le droit d'appliquer leur impôt de succursale.

Paragraphe 1

~~8866.~~ La *France* souhaite se réserver la possibilité de n'appliquer qu'aux personnes physiques les dispositions du paragraphe 1, compte tenu de la jurisprudence de ses tribunaux, et compte tenu de ce que les paragraphes 3, 4 et 5 donnent par ailleurs les plus larges garanties aux sociétés en matière de non-discrimination.

~~8967.~~ Le *Royaume-Uni* fait une réserve sur la deuxième phrase du paragraphe 1.

Paragraphe 2

~~9068.~~ La *Suisse* se réserve le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans ses conventions.

Paragraphe 3

69. — [Supprimé]

Paragraphe 4

~~9170.~~ La *France* accepte la disposition du paragraphe 4, mais souhaite ~~cependant~~ se réserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation concernant la limitation de la déduction des intérêts payés par une société française à une société ~~mère étrangère~~ **associée ou liée**.

71. — [Supprimé]

Paragraphe 6

~~9272.~~ La *Grèce*, l'*Irlande*, le *Luxembourg* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit de restreindre l'application de cet article aux impôts visés par la Convention.

Modification des Commentaires sur l'article 25

65. Remplacer les Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit (y compris la nouvelle annexe aux Commentaires sur l'article 25) :

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 25 CONCERNANT LA PROCÉDURE AMIABLE

I. Remarques préliminaires

1. Cet article institue une procédure d'entente amiable pour le règlement des difficultés soulevées par l'application *lato sensu* de la Convention.

2. Il prévoit d'abord, dans ses paragraphes 1 et 2, que les autorités compétentes ~~doivent~~ ~~des deux États~~ ~~devenir~~ s'efforcer de régler, par voie d'accord amiable, la situation des contribuables faisant l'objet d'une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.

3. En outre, dans son paragraphe 3, il invite et habilite les autorités compétentes des deux États à résoudre *par accord amiable* ~~suivant la même voie~~ les problèmes relatifs à l'interprétation ou à l'application de la Convention et, d'autre part, à se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

4. ~~Enfin, a~~ Au sujet des modalités pratiques de cette procédure, l'article, dans son paragraphe 4, se borne à autoriser les autorités compétentes à communiquer directement entre elles, sans passer par la voie diplomatique et, si elle le juge opportun, à se concerter oralement ou au sein d'une commission mixte créée spécialement à cet effet. L'article 26 s'applique à l'échange de renseignements aux fins des dispositions de cet article. La confidentialité des renseignements échangés dans le cadre d'une procédure amiable est donc assurée.

5. Finalement, dans son paragraphe 5, l'article prévoit une procédure permettant à un contribuable de demander l'arbitrage des questions non résolues qui ont empêché les autorités compétentes de conclure un accord amiable dans un délai de deux ans. Même si la procédure amiable constitue généralement un mode de règlement efficace et efficient des différends portant sur la Convention, il peut arriver que dans certains cas les autorités compétentes ne puissent convenir que l'imposition par chaque État est conforme aux dispositions de la Convention. La procédure d'arbitrage prévue au paragraphe 5 permettra que ces cas soient réglés par une décision indépendante sur les questions non résolues, ce qui permettra de conclure un accord amiable. Cette procédure fait partie intégrante de la procédure amiable et ne constitue pas une solution de rechange pour résoudre des différends relatifs à l'application de la Convention.

56. L'article posant seulement des conditions générales, en ce qui concerne la procédure amiable, les commentaires qui suivent visent à préciser l'objet de ces règles ainsi qu'à les compléter, au besoin, en se référant notamment aux règles *et pratiques* suivies au plan international pour la mise en œuvre de la procédure amiable ou, au plan interne, dans le déroulement des procédures existant dans la plupart des pays Membres de l'OCDE pour le règlement des litiges fiscaux. *En particulier, puisque le paragraphe 5 exige que les autorités compétentes conviennent des modalités d'application du processus d'arbitrage prévu par ce paragraphe, les commentaires qui suivent traitent de façon détaillée des questions procédurales relatives à ce processus. Une annexe à ces Commentaires inclut un modèle d'accord que les autorités compétentes pourront utiliser afin de régler les modalités d'application du processus d'arbitrage ; cette annexe traite de nombreuses questions institutionnelles et procédurales, explique les diverses dispositions du modèle d'accord amiable et, dans certains cas, prévoit des solutions de rechange.*

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphes 1 et 2

67. Les règles énoncées aux paragraphes 1 et 2 prévoient l'élimination dans ces cas particuliers des impositions qui ne seraient pas conformes à la Convention. On sait qu'en pareil cas, la possibilité de former un recours contentieux devant le juge de l'impôt, soit directement, soit à la suite du rejet de la réclamation par l'administration fiscale, est normalement ouverte aux contribuables. Lorsque l'imposition non conforme à la Convention résulte d'une application incorrecte de celle-ci dans les deux États, les contribuables doivent alors la contester dans chaque État, avec tous les inconvénients et incertitudes que comporte une telle situation. Ainsi, le paragraphe 1 met-il à la disposition des contribuables intéressés, sans pour autant les priver du droit d'exercer les recours contentieux ordinaires, une procédure dite amiable, parce qu'elle tend dans sa seconde phase au règlement du litige à l'amiable, par entente entre autorités compétentes, la première phase se situant uniquement dans l'État de résidence (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable

dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24) depuis la présentation de la réclamation jusqu'à la décision prise par l'autorité compétente à son sujet.

78. 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.

89. Dans la pratique, la procédure s'applique dans les cas — de loin les plus nombreux — où la mesure en cause entraîne une double imposition que la Convention a précisément pour objet d'éviter. On peut mentionner, parmi les cas les plus répandus :

- les questions relatives à l'attribution à un établissement stable d'une quote-part des dépenses de direction et des frais d'administration de l'entreprise par application du paragraphe 3 de l'article 7 ;
- l'imposition dans l'État du débiteur, en cas de relations spéciales entre le débiteur et le bénéficiaire effectif, de la partie excédentaire des intérêts et redevances en application des dispositions de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11 ou du paragraphe 4 de l'article 12 ;
- les cas d'application d'une législation concernant la sous-capitalisation lorsque l'État de la société débitrice a assimilé les intérêts à des dividendes, dans la mesure où ce régime est fondé sur des clauses d'une convention correspondant par exemple à l'article 9 ou au paragraphe 6 de l'article 11 ;
- les cas où l'ignorance de la situation de fait du contribuable a entraîné une application inexacte de la Convention, spécialement à propos de la détermination de la résidence (paragraphe 2 de l'article 4), de l'existence d'un établissement stable (article 5) ou du caractère temporaire de la mission effectuée par un salarié (paragraphe 2 de l'article 15).

910. 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.

1011. 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. *[la suite de ce paragraphe apparaît maintenant à la fin du paragraphe 12]*

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.

413. La procédure amiable trouve aussi à s'appliquer en l'absence de toute imposition contraire à la Convention dès l'instant où l'imposition litigieuse contrevient directement à une règle de la Convention. Tel est le cas lorsqu'un État impose un revenu donné alors que la Convention attribue pour ce revenu un droit exclusif d'imposition à l'autre État, encore que ce dernier ne puisse l'exercer par suite d'une lacune de sa législation interne. Une autre catégorie de cas concerne les personnes qui, étant ressortissantes d'un État contractant, mais résidentes de l'autre État contractant, sont soumises dans ce dernier État à un traitement fiscal discriminatoire au regard des dispositions du paragraphe 1 de l'article 24.

414. 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 à la Convention » ait été établie ou lui ait été notifiée. Pour qu'il puisse engager une telle procédure, il faut et il suffit qu'il établisse que les « mesures prises par un État ou par les deux États » entraîneront une telle imposition, celle-ci apparaissant comme un risque qui n'est pas simplement éventuel mais probable. Ces mesures s'entendent de tous actes ou décisions, de nature législative ou réglementaire, et de portée générale ou individuelle, ayant pour conséquence directe et nécessaire l'établissement contrairement aux dispositions de la Convention d'une imposition à la charge du requérant. *Par 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 associée, conformément au principe de pleine concurrence, et où l'on a de bonnes raisons de douter que la partie associée au contribuable puisse obtenir un ajustement corrélatif dans l'autre État contractant en l'absence d'une procédure amiable. 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 soumission d'un cas devant l'autorité compétente aux fins de la détermination de la date du début de la période de deux ans mentionnée au paragraphe 5 de l'article. Le paragraphe 8 de l'annexe aux Commentaires sur l'article 25 précise dans quelles circonstances débute ladite période de deux ans.

~~4~~**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 effet, être présentées, en principe, à l'autorité compétente de l'État de résidence du contribuable (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24) et ce, dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme à la Convention. La Convention ne prévoit aucune règle particulière quant à la forme de ces réclamations. Les autorités compétentes peuvent prescrire les procédures particulières qu'elles jugent appropriées. Si aucune procédure particulière n'a été prescrite, les réclamations peuvent être présentées de la même façon que les réclamations en matière fiscale devant l'administration de l'État concerné.

~~4~~**17.** L'obligation pour le contribuable de s'adresser à l'autorité compétente de l'État dont il est un résident (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24) est de portée générale sans qu'il y ait à distinguer selon que l'imposition contestée a été établie dans cet État ou au contraire dans l'autre État et qu'elle a entraîné ou non une double imposition. Si, postérieurement à la mesure ou à l'imposition attaquée, ce contribuable a transféré sa résidence dans l'autre État contractant, il n'en doit pas moins adresser sa réclamation à l'autorité compétente de l'État dont il était résident durant l'année au titre de laquelle l'imposition en cause a été ou doit être établie.

~~4~~**18.** 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.

~~4~~**19.** 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.

1720. Le délai de trois ans prévu par la seconde phrase du paragraphe 1 pour l'introduction des réclamations vise à protéger les administrations contre des réclamations tardives. Ce délai doit être considéré comme un minimum, de sorte que les États contractants sont libres de convenir, dans leurs conventions bilatérales, d'un délai plus long dans l'intérêt des contribuables, par analogie notamment avec les délais prévus par leurs réglementations internes respectives en matière de conventions fiscales. Ces États peuvent omettre la seconde phrase du paragraphe 1 s'ils sont d'accord pour considérer que leurs réglementations internes respectives s'appliquent de plein droit aux réclamations dont il s'agit et ont des conséquences plus favorables pour les contribuables intéressés, soit qu'elles prévoient des délais plus étendus ou qu'elles ne fixent aucun délai pour la présentation des réclamations.

1821. 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. *[les reste de ce paragraphe apparaît maintenant au paragraphe 24] 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 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 est 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 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. ~~En outre,~~ Lorsque l'imposition non conforme à la Convention résulte de l'effet combiné de décisions ou mesures prises dans les deux États contractants, le délai ne court qu'à compter de la première notification de la décision ou de la mesure la plus récente. *Par 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 du Modèle de Convention fiscale. 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 présents Commentaires. 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'« usage incorrect de la Convention » qui fait l'objet des paragraphes 9.1 et suivants des Commentaires sur l'article 1. 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 devraient être précisées dans la Convention.*

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, 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 de 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.

1930. En ce qui concerne le déroulement de la procédure proprement dite, il convient d'envisager succinctement les deux phases distinctes qu'elle comporte (cf. paragraphe 6 ci-dessus).

2031. Dans sa première phase ouverte par la réclamation du contribuable, la procédure en question se situe exclusivement au plan des rapports entre celui-ci et l'autorité compétente de l'État de résidence (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24). Les dispositions du paragraphe 1 reconnaissent au contribuable intéressé le droit de s'adresser à l'autorité compétente de l'État dont il est un résident, qu'il ait épuisé ou non les voies de recours qui lui sont ouvertes par le droit interne de chacun des deux États. D'autre part cette autorité compétente a l'obligation de statuer sur le bien-fondé de la réclamation et d'y donner suite selon l'alternative définie au paragraphe 2.

2132. Si l'autorité compétente régulièrement saisie reconnaît le bien-fondé de la réclamation et considère que l'imposition contestée est imputable en totalité ou en partie à une mesure prise dans l'État de résidence du contribuable, elle doit donner le plus tôt possible satisfaction au requérant en procédant aux ajustements ou dégrèvements qui paraissent justifiés. Dans cette situation, la question peut être résolue sans recours à la procédure amiable. En revanche, un échange de vues et de renseignements avec l'autorité compétente de l'autre État contractant peut se révéler utile, par exemple pour obtenir confirmation d'une certaine interprétation de la Convention.

2233. Si, au contraire, cette autorité compétente estime que l'imposition contestée résulte, en totalité ou en partie, d'une mesure prise dans l'autre État, elle a non seulement le devoir mais l'obligation — ainsi qu'il ressort clairement des termes du paragraphe 2 — de déclencher la procédure amiable proprement dite. Il est important que cette autorité s'acquitte le plus tôt possible de cette obligation, particulièrement dans les cas de redressement des bénéfices d'entreprises associées découlant de la rectification des prix de transfert.

2334. Un contribuable a le droit, en vertu du paragraphe 1, de soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État dont il est un résident, qu'il ait ou non formé par ailleurs une demande ou un

recours contentieux selon le droit interne de cet État. S'il n'a pas été statué sur un recours, l'autorité compétente de l'État de résidence ne doit pas attendre la décision judiciaire définitive, mais dire si elle considère que le cas relève de la procédure amiable. Si elle en décide ainsi, elle doit déterminer si elle est elle-même en mesure d'apporter une solution satisfaisante, ou si le cas doit être soumis à l'autorité compétente de l'autre État contractant. Les demandes d'ouverture d'une procédure amiable introduites par le contribuable ne doivent pas être rejetées sans motif valable.

2435. S'il a été statué de manière définitive sur son recours par un tribunal dans l'État de sa résidence, un contribuable peut cependant désirer soumettre une réclamation pour y donner suite dans le cadre de la procédure amiable. Dans certains États, l'autorité compétente peut apporter une solution satisfaisante différente de la décision judiciaire. Dans d'autres États, l'autorité compétente est liée par une telle décision. Elle peut néanmoins soumettre le cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant et lui demander de prendre des mesures pour éviter la double imposition.

2536. 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 de l'existence du processus d'arbitrage prévu au paragraphe 5 qui permet de régler les questions non résolues ou dans l'hypothèse naturellement où la procédure elle-même se déroule dans le cadre d'une commission mixte*) comme une procédure juridictionnelle faisant obligation aux parties de régler le litige.

2637. Le paragraphe 2 comporte sans doute une obligation de négocier ; mais les autorités compétentes sont simplement tenues d'une obligation de « diligence » et non pas de « résultat » pour ce qui est de la réalisation d'un accord amiable. ~~Cependant, des États contractants pourraient s'entendre sur un engagement plus étendu selon lequel la procédure amiable, et surtout les discussions dans la commission mixte, devraient conduire à une solution du litige. Cette règle pourrait résulter soit d'une modification du paragraphe 2, soit d'une interprétation donnée dans un protocole ou un échange de lettres annexé à la Convention. Le paragraphe 5, 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.~~

2738. Dans la recherche d'un accord amiable, les autorités compétentes doivent, certes, se déterminer d'abord en fonction des règles de leurs législations fiscales respectives et des dispositions de la Convention qui s'imposent à elles tout autant qu'aux contribuables. Pour le cas où une application stricte de ces règles ou dispositions empêcherait tout accord, on peut raisonnablement admettre que les autorités compétentes ont comme en matière d'arbitrage international la possibilité, à titre subsidiaire, de se fonder sur des considérations d'équité pour donner satisfaction au contribuable.

2839. La dernière phrase du paragraphe 2 a pour objet de permettre aux pays dont le droit interne prévoit des délais en matière de rectification d'imposition et de remboursement d'impôt, d'appliquer un accord malgré l'existence de ces délais. Toutefois, cette disposition n'empêche pas les États qui, pour des motifs constitutionnels ou pour d'autres raisons juridiques, ne peuvent passer outre aux délais fixés par leur droit interne, de faire figurer dans l'accord mutuel lui-même des délais en harmonie avec leur

propre législation sur la prescription. Il est possible que, dans certains cas extrêmes, un État contractant préfère ne pas conclure un accord amiable dont l'application exigerait qu'il fasse abstraction des délais prévus par son droit interne. Indépendamment des délais, l'application d'un accord peut se heurter à d'autres obstacles tels que « des décisions judiciaires définitives ». Les États contractants ont la faculté de se mettre d'accord sur des dispositions précises concernant la suppression de ces obstacles. Au plan du déroulement pratique de la procédure, il est recommandé d'une façon générale que les administrations fiscales s'efforcent par tous les moyens d'éviter autant que possible qu'il ne soit fait échec à la procédure amiable en tout état de cause par des retards opérationnels, ou bien, lorsqu'il y a des délais, par le jeu combiné d'une forclusion et de retards opérationnels.

2940. Le Comité des Affaires fiscales a formulé un certain nombre de recommandations au sujet des problèmes posés par les ajustements corrélatifs de bénéfices faisant suite aux rectifications des prix de transfert (application des paragraphes 1 et 2 de l'article 9) ainsi qu'au sujet des difficultés d'application de la procédure amiable à ces situations :

- a) les administrations fiscales devraient notifier aussitôt que possible aux contribuables leur intention d'opérer un ajustement des prix de transfert (et, lorsque la date d'une telle notification peut être importante, de veiller à ce qu'une notification formelle soit clairement fournie dès que possible) ; il y a en effet un intérêt particulier à ce que des contacts aussi anticipés et complets que possible soient pris sur toutes questions pertinentes entre les autorités fiscales et les contribuables relevant d'une même juridiction et, au-delà des frontières nationales, entre les entreprises associées intéressées et les autorités fiscales en cause ;
- b) pour toutes ces questions, les autorités compétentes devraient communiquer entre elles d'une manière aussi souple que possible en choisissant la formule la plus appropriée, que ce soit par écrit, par téléphone ou par des entrevues en « tête-à-tête » ou en groupe et elles devraient s'efforcer de trouver le moyen le plus efficace pour résoudre les problèmes en cause. L'utilisation des dispositions de l'article 26 concernant l'échange de renseignements devrait être encouragée de façon à permettre aux autorités compétentes de prendre une décision basée sur une information complète ;
- c) pendant le déroulement de la procédure amiable sur une question de prix de transfert, le contribuable en cause devrait avoir, dans la mesure du raisonnable, la possibilité d'exposer aux autorités compétentes, par écrit et oralement, les faits et arguments le concernant.

3041. 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 leur 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.

3142. ~~Enfin,~~ Il peut arriver qu'un accord amiable soit conclu au sujet d'un contribuable, alors qu'une instance contentieuse a été engagée par ce dernier pour le même objet devant la juridiction compétente de l'un ou de l'autre État contractant et se trouve encore pendante. En pareil cas, on ne saurait rejeter la demande d'un contribuable de différer son acceptation de la solution convenue en procédure amiable jusqu'à ce que le tribunal ait statué sur ~~ce recours~~ ~~le recours~~ ~~pendant~~. *[le reste de ce paragraphe apparaît maintenant au paragraphe 45, avec quelques modifications]* **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 l'expiration de, la période de deux ans mentionnée au paragraphe 5 de l'article. 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 liée ou contrainte par la décision de justice), la procédure amiable peut suivre son cours.

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 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. D'un autre côté, En pareils cas, il faut toutefois tenir compte du souci de l'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 son instance engagée devant l'autorité 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 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. Les États doivent par conséquent tenir compte dans toute la mesure possible des problèmes de liquidité et de double imposition éventuelle 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. 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. Il semble aussi à tout le moins convenir que lorsqu'une procédure amiable est initiée avant que l'imposition ne soit établie contre le contribuable (au moyen d'une cotisation, par exemple), nul paiement ne devrait être exigé avant que l'imposition ne soit établie.*

48. *Il y a plusieurs raisons pour lesquelles la suspension du recouvrement de l'impôt en attendant la résolution d'une procédure amiable pourrait être souhaitable, bien que pour beaucoup d'États il puisse être nécessaire de procéder à des modifications législatives pour mettre en œuvre cette approche. 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 différends. 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. Enfin, une autre source de complication regrettable 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. 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 parties à une Convention sont de cet avis, leurs vues sont communes, mais le contribuable court gravement le risque de devoir payer deux fois. Si la législation nationale 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 la cotisation 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 les exigences administratives) de l'État concerné, mais il s'agit là du type d'options qu'il convient dans toute la mesure 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 une procédure initiale, 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. Les États adoptent des positions différentes sur la question de savoir si les intérêts et les pénalités d'ordre administratif sont traités comme des impôts auxquels l'article 2 de la Convention s'applique. Certains États considèrent qu'ils revêtent la nature du montant contesté sous-jacent, et d'autres, non. Il s'ensuit que les opinions divergent quant à savoir si ces intérêts et pénalités sont susceptibles de faire l'objet d'une procédure amiable initiée par le contribuable. Lorsqu'ils sont visés par la convention à titre d'impôts auxquels celle-ci s'applique, 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, dans la mesure du possible, 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. Même lorsque les intérêts et les pénalités d'ordre administratif ne constituent pas des impôts visés par l'article 2 de la Convention, ils 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 prévu 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

3250. 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.

3351. Cette disposition permet de résoudre les difficultés soulevées par l'application de la Convention. Ces difficultés ne sont pas seulement celles d'ordre pratique qui pourraient naître à l'occasion de la mise en place et du fonctionnement des procédures de dégrèvement des impôts perçus sur les dividendes, intérêts et redevances dans l'État contractant d'où proviennent ces revenus, mais aussi celles qui sont de nature à compromettre ou à entraver le jeu normal des clauses conventionnelles, tel que l'ont conçu les négociateurs de la Convention et dont la solution ne dépend pas d'un accord préalable sur l'interprétation de la Convention.

3452. A 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).

3553. 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.

3654. 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.

3755. La deuxième phrase du paragraphe 3 permet en outre aux autorités compétentes de régler les cas de double imposition qui ne sont pas prévus par les dispositions de la Convention. Un cas particulièrement intéressant à cet égard est celui d'un résident d'un État tiers ayant un établissement stable dans chacun des deux États contractants. Il *n'est pas seulement naturellement souhaitable, mais dans la plupart des cas, représentatif de l'influence de l'article 25 et de la procédure amiable sur les autorités compétentes pour qu'elles se concertent en vue d'assurer le fonctionnement efficace de la Convention dans son ensemble*, que la procédure amiable puisse aboutir à éliminer effectivement une double imposition susceptible de se produire dans cette situation. *La possibilité que de telles situations puissent être traitées dans le cadre de la procédure amiable prend de l'importance au fur et à mesure que les États contractants tentent de mettre en place un cadre plus cohérent pour traiter les questions de répartition de bénéfices entre succursales, et il s'agit d'une question qui pourrait faire l'objet d'un examen lors de la négociation de conventions ou d'avenants. Il arrivera toutefois que* ~~On doit cependant réserver le cas des États contractants dont le droit interne s'oppose à ce que la Convention soit complétée sur des points qui n'y ne sont pas traités expressément ou tout au moins de manière implicite~~ *dans la Convention, et en pareils cas, dans un tel cas* ~~la Convention ne pourrait être complétée que par un avenant soumis, comme la Convention elle-même, à ratification ou à approbation~~ *consacré à cette question. Dans la plupart des cas, toutefois, les modalités de la Convention elle-même, telles qu'elles sont interprétées conformément aux principes acceptés en matière d'interprétation des conventions fiscales, permettront d'appliquer la procédure prévue au paragraphe 3 aux questions touchant deux succursales d'une entité établie dans un troisième État.*

Paragraphe 4

3856. 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.

3957. 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.

4058. 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.

4159. 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.

4260. 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.

4361. 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.

4462. 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.

~~III. — Interaction entre la procédure amiable et le mécanisme de règlement des différends prévu par l'Accord Général sur le Commerce des Services~~

~~44.1 — L'application de l'Accord général sur le Commerce des Services (AGCS) qui est entré en vigueur le 1^{er} janvier 1995 et que tous les pays Membres ont signé pose des problèmes particuliers concernant la procédure amiable.~~

~~44.2 — 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.

44.3 — Ce paragraphe pose deux problèmes particuliers en ce qui concerne les conventions fiscales.

44.4 — 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.

44.5 — En second lieu, le terme « relève » est ambigu, ce que démontre bien le fait que le paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS prévoit à la fois une procédure d'arbitrage et une clause qui dispense les conventions préexistantes de son application en ce qui concerne le règlement des désaccords relatif à son interprétation. S'il semble clair qu'un pays ne puisse pas soutenir de bonne foi 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.

44.6 — 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. »

44.7 — 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 ou par des accords comparables.

IV. — Observations finales

4545. Dans l'ensemble, la procédure amiable a donné satisfaction. La pratique conventionnelle a montré que l'article 25 représente généralement le maximum de ce que les États contractants sont prêts à accepter. Il ne faut toutefois pas se dissimuler que, du point de vue du contribuable, cette disposition n'est pas encore entièrement satisfaisante. La raison en est que les autorités compétentes ne sont tenues que de rechercher une solution et n'ont pas l'obligation d'en trouver une (cf. paragraphe 26 ci-dessus).

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.

La conclusion d'un accord amiable dépend, dans une large mesure, des pouvoirs de transaction laissés aux autorités compétentes par leur droit interne. Dès lors, si une convention est interprétée ou appliquée différemment dans deux États contractants et si, dans le cadre de la procédure amiable, les autorités compétentes ne peuvent se mettre d'accord sur une solution commune, une double imposition, contraire au sens et à l'objectif d'une convention pour éviter la double imposition, reste possible.

46 — Il est difficile d'éviter cette situation sans sortir du cadre de la procédure amiable. Une amorce de solution pourrait être trouvée dans la demande d'un avis arbitral, procédure selon laquelle les deux États contractants conviendraient de demander l'avis d'un tiers impartial, la décision définitive demeurant toutefois réservée aux États.

47. — Les dispositions figurant dans la présente Convention ainsi que les Commentaires y relatifs sont le fruit de travaux internationaux menés en étroite collaboration au sein du Comité des Affaires fiscales. Une solution simple consisterait donc à prendre l'avis du Comité des Affaires fiscales sur le sens précis à donner aux dispositions lorsque des difficultés spéciales d'interprétation se présenteraient sur des points particuliers. Cette méthode, qui entrerait dans le cadre du mandat et des objectifs du Comité visant à éviter la double imposition, pourrait contribuer très utilement à assurer l'harmonisation souhaitable dans l'application des dispositions en question.

48. — Une autre solution est celle de l'arbitrage. Cette solution a été adoptée par les pays Membres des Communautés européennes par le biais de la Convention multilatérale d'arbitrage conclue entre ces pays, convention qui a été signée le 23 juillet 1990 et qui prévoit que certaines situations de double imposition qui n'ont pu être réglées par la procédure amiable doivent être soumises à une procédure d'arbitrage. De même, certaines conventions bilatérales récentes prévoient que les États contractants peuvent convenir de soumettre leurs différends à l'arbitrage.

Paragraphe 5

63. Ce paragraphe stipule que, dans les cas où les autorités compétentes ne peuvent parvenir à un accord en application du paragraphe 2 dans un délai de deux 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 autorités compétentes : une fois satisfaites les exigences procédurales, les questions non résolues empêchant de parvenir à un accord amiable doivent être soumises à arbitrage.

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 présenté, 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 présenté est 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 l'arbitrage pourrait par exemple n'être autorisé que dans le cadre 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 permanent, 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 contribuable doit pouvoir demander un arbitrage sur les questions non résolues 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), il est évident que le paragraphe 5 ne pourra 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 cette 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 deux 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 dispositions qui suivent si la personne en fait 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 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 seraient 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 pu l'être par la procédure amiable traditionnelle.

70. Le paragraphe 5 prévoit qu'une personne ayant soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en vertu du paragraphe 1 en se fondant sur le fait que les mesures prises par l'un des États contractants ou par ces deux États ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention, peut demander que toute question non résolue liée à ce cas soit soumise à un arbitrage. Cette demande peut être formulée à tout moment une fois écoulée une période de deux ans suivant le moment où le cas est présenté à l'autorité compétente de l'autre État contractant. Le recours à l'arbitrage n'est donc pas automatique ; la personne qui a présenté le cas peut préférer attendre la fin de la période de deux 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 la personne concernée 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 et refuser la demande d'arbitrage 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 est effectivement 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 (voir le paragraphe 70 ci-dessus). 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

appliquée en vertu du 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 b) de l'article 4. Selon cet alinéa, les autorités compétentes sont, dans certains cas, tenues de régler par un accord amiable 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, 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 deux ans mentionnée dans le paragraphe, peut être le fait de la personne ayant soumis le cas à l'autorité 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'autorité compétente de l'autre État en vertu du paragraphe 2 si celle-ci 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 deux ans, un cas ne sera considéré comme ayant été présenté à l'autorité 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, une personne ne peut être autorisée à recourir à un processus d'arbitrage si les questions soumises à l'arbitrage 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 entamer 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 l'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) ; 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 qui consiste 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 aux recours 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 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 l'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) 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 de l'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 l'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, ceci ne constitue aucunement une obligation et chaque État a le droit d'adopter une approche différente pour régler ces autres cas.*

84. *Certains États peuvent vouloir autoriser les autorités compétentes à ne pas suivre la décision d'arbitrage à condition que celles-ci s'accordent sur une autre solution (ceci est par exemple autorisé à l'article 12 de la Convention d'arbitrage de l'UE). Les États souhaitant procéder ainsi sont libres de modifier comme suit la troisième phrase du paragraphe :*

[...] À moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée ou que les autorités compétentes et les personnes directement concernées par le cas ne conviennent d'une solution différente dans une période de six mois après que la décision leur ait été communiquée, cette décision lie les deux États contractants et doit être appliquée quels que soient les délais prévus par le droit interne de ces États.

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.*

Utilisation de mécanismes supplémentaires de résolution des différends

86. *Que le paragraphe 5 soit ou non inclus dans une Convention ou qu'un mécanisme d'arbitrage soit ou non mis en œuvre conformément à la procédure décrite au paragraphe 69 ci-dessus, il apparaît clairement que des mécanismes supplémentaires de résolution des différends, hormis l'arbitrage, peuvent être appliqués ponctuellement dans le cadre de la procédure amiable. En cas de désaccord quant au bien-fondé des positions exprimées par les deux autorités compétentes, il pourra être utile de faire appel à un médiateur afin de clarifier ces points. Dans de telles situations, le rôle du médiateur consiste à écouter le point de vue des parties et à s'exprimer sur les forces et faiblesses de leurs arguments respectifs. Cela permettra à chacune d'elles de mieux comprendre sa propre position et celle de la partie adverse. Certaines administrations fiscales recourent déjà avec succès à de telles techniques de médiation pour résoudre les différends internes ; il pourrait être utile d'en élargir la portée et de les appliquer aux procédures amiables.*

87. *Si la question est d'ordre purement factuel, l'affaire pourra être confiée à un expert dont le mandat serait de déterminer les questions factuelles nécessaires. Cette approche est souvent suivie dans le cadre de procédures judiciaires où les questions d'ordre factuel sont soumises à une partie indépendante qui procède à des décisions sur les faits qui sont ensuite présentées au tribunal. Contrairement au mécanisme de règlement des différends défini au paragraphe 5, ces procédures ne lient pas les parties mais peuvent néanmoins les aider à parvenir à une décision avant qu'une question ne soit soumise à arbitrage en vertu de ce paragraphe.*

III. Interaction entre la procédure amiable et le mécanisme de règlement des différends prévu par l'Accord Général sur le Commerce des Services

44.188. L'application de l'Accord général sur le Commerce des Services (AGCS) qui est entré en vigueur le 1^{er} janvier 1995 et que tous les pays Membres ont signé pose des problèmes particuliers concernant la procédure amiable.

44.289. 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'une 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.

44.390. Ce paragraphe pose deux problèmes particuliers en ce qui concerne les conventions fiscales.

44.491. 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.

44.592. En second lieu, le terme « relève » est ambigu, ce que démontre bien le fait que le paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS prévoit à la fois une procédure d'arbitrage et une clause qui dispense les

conventions préexistantes de son application en ce qui concerne le règlement des désaccords relatif à son interprétation. S'il semble clair qu'un pays ne puisse pas soutenir de bonne foi 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.

44.693. 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.

44.794. 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 ou par des accords comparables.

Observation sur les Commentaires

~~49. — La Belgique estime que, dans le contexte d'APP bilatéraux ou multilatéraux, la première phrase du paragraphe 3 permet aux autorités compétentes de résoudre les difficultés relatives à l'application du principe de pleine concurrence défini au paragraphe 1 de l'article 9 même lorsque la Convention n'inclut pas le paragraphe 2 de cet article.~~

95. *La Hongrie ne partage pas totalement l'interprétation donnée au paragraphe 27 des Commentaires sur l'article 25 et n'est pas en mesure de poursuivre la procédure amiable lorsqu'un tribunal hongrois a déjà rendu une décision sur le fond dans la même affaire.*

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.

Réserves sur l'article

~~1. Le Canada et le Portugal font une réserve sur la dernière phrase du paragraphe 1 car ils ne peuvent accepter un délai aussi long.~~

~~9651.~~ En cas d'application du paragraphe 1 de cet article, la *Turquie* formule la réserve selon laquelle l'affaire doit être soumise à l'autorité compétente de ce pays dans un délai de cinq ans après l'exercice fiscal en cause. Toutefois, si la notification est effectuée la dernière année de cette période, cette demande doit être présentée dans un délai d'un an après la notification.

~~9752.~~ Le *Royaume-Uni* réserve sa position au sujet de la dernière phrase du paragraphe 1 en raison du fait que cette phrase est incompatible avec le délai de six ans prévu par sa législation nationale.

~~9853.~~ ~~Le Canada, l'Espagne, la Grèce, l'Irlande, l'Italie, le Mexique, la Pologne, le Portugal, la République slovaque, et la Suisse et le Royaume-Uni~~ font une réserve sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que l'exécution matérielle de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leur législation interne respective.

~~9954.~~ La *Turquie* fait une réserve sur la seconde phrase du paragraphe 2. Sa législation fiscale exige que, comme l'opération d'imposition, le remboursement soit effectué dans une durée déterminée. Selon ces dispositions, l'administration, si elle trouve acceptable la demande de remboursement, en fait part au contribuable afin que celui-ci lui présente son recours dans un délai d'une année, commençant à la date de cette communication. Si le contribuable ne s'y conforme pas pendant ce délai, son droit de réclamer le remboursement est périmé. La même procédure est appliquée pour l'exécution des décisions des tribunaux qui exigent un remboursement. C'est pourquoi la *Turquie* est obligée de fixer une limite de temps pour l'exécution de la solution de l'accord amiable, comme elle le fait pour tous les remboursements. Pour cette raison, elle désire se réserver le droit de mentionner dans le texte un délai défini de forclusion.

100. Le Canada se réserve le droit d'inclure une disposition, tel qu'envisagé au paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 9, selon laquelle il y aurait un délai à l'expiration duquel un État contractant ne serait plus tenu d'opérer un ajustement approprié à la suite d'un redressement à la hausse des bénéfices d'une entreprise dans l'autre État contractant.

101. La Hongrie réserve sa position sur la dernière phrase du paragraphe 1 parce qu'elle ne serait pas en mesure de poursuivre une procédure amiable dans le cas d'une demande présentée à son autorité compétente après la période de prescription prévue par sa législation interne.

ANNEXE

MODÈLE D'ACCORD AMIABLE SUR L'ARBITRAGE

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 l'article (voir paragraphe 85 ci-dessus). 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 l'application du paragraphe 5 de l'article 25

Les autorités compétentes de l'État A] et 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 courrier.

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 à l'une des autorités compétentes. Elle doit contenir suffisamment d'informations pour décrire le cas. Cette demande doit également être accompagnée d'un document rédigé par chaque personne qui a formulé cette demande 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. L'autorité compétente qui a reçu cette demande doit en envoyer une copie accompagnée des documents afférents à l'autre autorité compétente dans un délai de 10 jours à compter de la réception de cette demande.

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 deux 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 formulé la demande d'arbitrage dans les trois mois suivant réception de cette demande d'arbitrage par les deux autorités compétentes. 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 en diffèrent et qui traitent de toute autre question jugée nécessaire.

4. Non-communication du mandat. Si le mandat n'a pas été communiqué à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans le délai précisé au paragraphe 3 ci-dessus, cette personne et chaque autorité compétente, dans le mois qui suit, se communiquent entre elles 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 formulé la demande d'arbitrage 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 formulé la demande d'arbitrage. 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 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 ayant formulé la demande d'arbitrage ou, si le paragraphe 4 s'applique, dans les quatre mois suivant réception par les deux autorités compétentes 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 le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE dans un délai de dix jours suivant réception d'une demande formulée à cet effet par la personne ayant demandé l'arbitrage. 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 d'arbitrage engagé. À moins d'une disposition différente du mandat, la rémunération de tous les arbitres [Préciser ici les modalités de rémunération ; une possibilité consisterait à faire référence à la méthode prévue par le Code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage de l'UE]

6. Processus d'arbitrage simplifié. *Si les autorités compétentes le stipulent dans le mandat (mais seulement si celui-ci n'a pas été défini après la sélection des arbitres en vertu du paragraphe 4 ci-dessus), et nonobstant les paragraphes 5, 11, 15, 16 et 17 de cet accord, les règles suivantes s'appliqueront à une affaire :*

- a) Dans le mois suivant réception du mandat par la personne ayant formulé la demande d'arbitrage, les deux autorités compétentes doivent, d'un commun accord, nommer un arbitre. Si, à la fin de cette période, l'arbitre pas été choisi, il est nommé par le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE dans un délai de dix jours suivant réception d'une demande formulée à cet effet par la personne ayant demandé l'arbitrage. La rémunération de l'arbitre est déterminée de la manière suivante... [Préciser ici les modalités de rémunération ; une possibilité consisterait à faire référence à la méthode prévue par le Code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage de l'UE]*
- b) Dans les deux mois suivant la nomination de l'arbitre, chaque autorité compétente doit présenter par écrit à l'arbitre les réponses qu'elle propose aux questions incluses dans le mandat.*
- c) Dans le mois suivant la réception de la dernière réponse des autorités compétentes, l'arbitre doit résoudre chaque question incluse dans le mandat en conformité avec l'une des deux réponses à cette question proposées par les autorités compétentes et doit notifier les autorités compétentes de son choix ainsi qu'exposer brièvement les raisons de celui-ci. Cette décision est appliquée conformément au paragraphe 19.*

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. 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 l'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 l'arbitrage. Aux fins de cet accord, lorsqu'un cas ayant conduit l'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 les paragraphes 5 et 6, lorsque les deux autorités compétentes conviennent qu'une question n'a pu être résolue durant la période de deux 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 l'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 qu'elles n'aient toutes deux reçu la demande d'arbitrage ne peut être prise en compte aux fins de la décision.

11. Participation de la personne ayant formulé la demande d'arbitrage. La personne ayant formulé la demande d'arbitrage peut, soit directement, soit par l'intermédiaire de ses représentants, présenter sa position par écrit aux arbitres en autant et selon les mêmes conditions qu'elle peut le faire dans le cadre de la procédure amiable. En outre, avec la permission des arbitres, cette personne peut présenter sa position oralement au cours de la procédure d'arbitrage.

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 en conviennent différemment :

- a) chaque autorité compétente, et la personne ayant demandé l'arbitrage, 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 le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE 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 également ; 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 34 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, eu égard aux Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE tels que modifiés de temps à autre, comme l'expliquent les paragraphes 28 à 36.1 de l'Introduction du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. De même, les questions relevant de l'application du principe de pleine concurrence sont résolues à la lumière des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales. 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. Sauf disposition contraire du mandat, la décision de la commission d'arbitrage est présentée par écrit et indique les principes juridiques sur lesquelles elle se fonde ainsi que le raisonnement qui la sous-tend. Si la personne ayant demandé l'arbitrage et des deux autorités compétentes le permettent, la décision de la commission d'arbitrage est rendue publique sous forme modifiée sans que le nom des parties impliquées ou tout autre détail qui puisse permettre de les identifier ne soient mentionnés, étant entendu que cette décision n'a pas valeur de précédent.

16. Délais de communication de la décision d'arbitrage. La décision d'arbitrage devra être communiquée aux autorités compétentes et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans un délai de six mois suivant la date à laquelle le Président notifie par écrit aux autorités compétentes et au requérant qu'il a reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire. Nonobstant la première partie de ce paragraphe, si à un moment quelconque au cours de la période de deux mois qui suit la date à laquelle le dernier arbitre a été nommé, le Président, avec l'accord de l'une des autorités compétentes, notifie par écrit à l'autre autorité compétente et à la personne qui a présenté la demande d'arbitrage qu'il n'a pas reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire,

- a) si le Président reçoit les informations nécessaires dans les deux mois qui suivent la date à laquelle la notification a été envoyée, la décision d'arbitrage doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a présenté la demande d'arbitrage dans un délai de six mois à compter de la date à laquelle les informations ont été reçues par le Président, et
- b) si le Président n'a pas reçu les informations nécessaires dans un délai de deux mois après la date à laquelle la notification a été envoyée, la décision d'arbitrage doit, à moins que les autorités compétentes n'en décident autrement, être prise sans tenir compte de ces informations même si le Président les reçoit plus tard et cette décision doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a présenté la demande d'arbitrage dans un délai de huit mois à compter de la date à laquelle la notification a été envoyée.

17. 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 c) ou 16, 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 c) ou 16, elles doivent nommer un ou plusieurs nouveaux arbitres conformément au paragraphe 5 ou au paragraphe 6 a) selon le cas.

18. Décision finale. La décision d'arbitrage est finale, 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, la demande d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas été formulée et la procédure d'arbitrage est considéré comme n'ayant pas eu lieu (sauf aux fins des paragraphes 8, « Transmission de renseignements et confidentialité », et 13, « Coûts »).

19. Application de la décision d'arbitrage. Les autorités compétentes appliquent la décision d'arbitrage dans les six mois suivant sa communication en parvenant à un accord amiable dans le cas ayant conduit à l'arbitrage.

20. Cas où aucune décision d'arbitrage n'est rendue. Nonobstant les paragraphes 6, 15, 16 et 17, 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 demandé l'arbitrage, 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 soit entrée en vigueur.

[Date de la signature de l'accord]

[Signature de l'autorité compétente de chaque État contractant]

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 elle, qui peut être nommée « approche de l'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 de « l'opinion indépendante » qui est donc la procédure généralement applicable mais, 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 autorise également une procédure alternative dite « simplifiée » basée sur la « dernière meilleure proposition » ou « dernière offre d'arbitrage ». Les autorités compétentes pourront donc convenir au cas par cas d'utiliser la procédure simplifiée. Elles peuvent évidemment adopter cette approche

combinée, adopter la procédure simplifiée en tant que procédure généralement applicable, celle de « l'opinion indépendante » 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 à l'une des autorités compétentes impliquées dans le cas. Cette autorité compétente doit ensuite en informer l'autre autorité compétente dans un délai de 10 jours suivant réception de la demande.

6. Afin de déterminer si les conditions du paragraphe 5 de l'article 25 ont été satisfaites (voir le paragraphe 76 des Commentaires sur cet article), 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 ayant formulé la demande 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 deux 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.

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 formulé la demande d'arbitrage. 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 spécifique, 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. En général, il est important que les arbitres puissent présenter le raisonnement supportant leur décision. Afin de s'assurer que la décision soit acceptée, il peut être important de présenter la méthode ayant permis d'y parvenir.

13. Dans certains cas cependant, les questions non résolues seront d'ordre principalement factuel ; la décision pourrait alors consister en un simple énoncé de la conclusion, 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 ensemble de prix de transfert correspondant au principe de pleine concurrence (il existe cependant d'autres affaires 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 d'autres cas, la décision peut consister en un simple énoncé des faits auxquels les autorités compétentes appliqueront ensuite les principes juridiques appropriés. Le paragraphe 5 du modèle d'accord présente une procédure simplifiée que les autorités compétentes peuvent choisir d'appliquer, notamment pour ces types d'affaires. Cette procédure, qui prévaudra dès lors sur les autres règles procédurales prévues dans le modèle d'accord, correspond à l'approche dite de la « dernière meilleure offre » ou « dernière offre d'arbitrage », approche selon laquelle chaque autorité compétente doit proposer à l'arbitre nommé d'un commun accord sa propre réponse aux questions incluses dans le mandat, l'arbitre se contentant alors de choisir une des solutions qui lui ont été soumises. Les autorités compétentes peuvent, comme c'est le cas pour la plupart des règles procédurales, amender ou compléter cette procédure simplifiée par l'intermédiaire du mandat applicable à une affaire particulière.

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, si la procédure simplifiée décrite au paragraphe précédent est utilisée ou bien encore en stipulant que chaque autorité compétente pourra nommer plusieurs arbitres). 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 formulé la demande d'arbitrage (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, où si les deux arbitres nommés n'ont pas eux-mêmes nommé un troisième arbitre dans les délais impartis, le paragraphe stipule que le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE 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 des affaires fiscales. 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 deux ans est le manque de coopération d'une personne directement concernée par l'affaire. 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 stipuler que si, au bout d'un délai supplémentaire (par exemple douze mois), le contribuable n'a toujours pas communiqué les informations nécessaires pour permettre aux autorités compétentes d'évaluer correctement la question, celle-ci n'aurait plus alors 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. Ceci 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.

Participation du contribuable au processus supplémentaire de résolution des différends

20. Le paragraphe 11 du modèle d'accord prévoit que 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 et, si les arbitres en conviennent, à faire une présentation orale lors d'une réunion de la commission d'arbitrage.

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 de laisser en décider 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 formulé une demande d'arbitrage, doivent assumer les coûts de sa participation à la procédure d'arbitrage. Ceci 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 le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE), 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 similaire à celui présenté dans le Code de Conduite pour la mise en œuvre effective de la de la Convention d'arbitrage de l'UE.

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. Ceci 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).

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 34 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, eu égard aux Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE tels que modifiés de temps à autre, comme l'expliquent les paragraphes 28 à 36.1 de l'Introduction du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. De même, les questions relevant de l'application du principe de pleine concurrence doivent être résolues à la lumière des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales. 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 de la législation nationale. Ceci devra être pris en compte lors de détermination des questions à résoudre qui seront incluses dans le mandat. Dans certains cas, cependant, il est possible que des désaccords légitimes voient le jour sur des questions de législation nationale ; les autorités compétentes peuvent alors choisir de laisser un arbitre expert en la matière se prononcer sur ces questions.

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. Sauf disposition contraire du mandat, la décision est présentée par écrit, indiquant les principes juridiques sur lesquelles elle se fonde ainsi que le raisonnement qui la sous-tend. Il est important de présenter la méthode ayant permis de parvenir à la décision afin de s'assurer que celle-ci soit acceptée par toutes les parties concernées.

37. Conformément au paragraphe 16, la décision d'arbitrage doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans un délai de six mois à compter de la date à laquelle le Président notifie par écrit aux autorités compétentes et à la personne qui a formulé la demande d'arbitrage qu'il a reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire. Cependant, à tout moment au cours de la période de deux

mois à compter de la date à laquelle le dernier arbitre a été nommé, le Président, avec l'accord de l'une des autorités compétentes, peut notifier par écrit à l'autre autorité compétente et à la personne qui a formulé la demande d'arbitrage qu'il n'a pas reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire. Dans ce cas, un nouveau délai de deux mois sera accordé pour que les informations nécessaires soient envoyées au Président. Si ces informations ne sont pas reçues par le Président dans ces délais, il est prévu que la décision sera rendue au cours des six mois suivants sans tenir compte de ces informations (à moins que les deux autorités compétentes n'en décident autrement). Si, en revanche, les renseignements sont reçus par le Président dans ce délai de deux mois, ils seront pris en compte et la décision sera communiquée dans un délai de six mois à compter de la réception de ces renseignements.

38. Afin de couvrir les rares cas où les arbitres ne peuvent pas ou ne souhaitent pas soumettre une décision d'arbitrage, le paragraphe 17 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 d'une procédure amiable ne sont généralement pas rendues publiques. Cependant, dans le cas de décisions d'arbitrage dont les raisons sont présentées, 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 15 du modèle d'accord prévoit donc la possibilité de publier une décision. Ceci ne pourra toutefois être le cas que si les autorités compétentes et la personne ayant formulé la demande d'arbitrage 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 concluront un accord amiable qui tiendra compte de la décision, accord qui sera présenté aux personnes directement concernées par l'affaire. 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 19 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. 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 équivaldrait 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 20 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 de cette résolution tant que la décision d'arbitrage n'a pas été rendue.

Modification des Commentaires sur l'article 26

66. Remplacer le paragraphe 25 des Commentaires sur l'article 26 par ce qui suit :

25. ~~La Belgique et le~~Le Luxembourg se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans leurs conventions.

26. La Belgique se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans ses conventions. Lorsque le paragraphe 5 est inclus dans une de ses conventions, l'échange de renseignements détenus par une banque ou une autre institution financière est limité à l'échange de renseignements sur demande concernant à la fois un contribuable précis et une banque ou un autre établissement financier précis.

C. POSITIONS DES PAYS NON-MEMBRES

67. Remplacer le paragraphe 4 de l'Introduction à la section des Positions des pays non-membres par ce qui suit :

4. Ce document reflète la position des pays suivants sur le Modèle de Convention fiscale :

Albanie	Afrique du Sud	Argentine	Arménie
Biélorussie	Brésil	Bulgarie	Chili
République populaire de Chine		République démocratique du Congo	
Côte d'Ivoire	Croatie	Estonie	Gabon
Inde	Israël	Kazakhstan	Lettonie
Lituanie	Malaisie	Maroc	Philippines
Roumanie	Russie	Serbie et Monténégro	Slovénie
Thaïlande	Tunisie	Ukraine	Vietnam

68. Remplacer la note de bas de page associée au paragraphe 5 de l'Introduction à la section des Positions des pays non-membres par ce qui suit :

1. La **République populaire de** Chine souhaite clarifier expressément que, lors de ses négociations avec différents pays, elle ne sera pas liée par les positions qu'elle a exprimées dans ce document.

Positions sur l'article 1

69. Remplacer le paragraphe 3 des positions sur l'article 1 et ses Commentaires par ce qui suit :

3. *La Côte d'Ivoire, le Gabon, l'Inde, le Maroc et la Tunisie* ne partagent pas l'interprétation donnée aux paragraphes 5 et 6 *des Commentaires sur l'article 1 (et, dans le cas de l'Inde, l'interprétation correspondante figurant au paragraphe 8.7 des Commentaires sur l'article 4)* selon laquelle lorsque l'application de la convention est refusée à la société de personnes, ses membres sont éligibles au bénéfice des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents. Leur opinion est qu'une telle solution ne peut être obtenue, dans une certaine mesure, que par des dispositions incluses dans la convention conclue avec l'État dans lequel est située la société de personnes.

70. Ajouter le nouveau paragraphe 4 suivant aux positions sur l'article 1 et ses Commentaires :

4. *Le Chili considère que quelques-unes des solutions proposées dans le rapport relative à L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes et incluses dans les Commentaires ne peuvent être obtenues que si elles sont expressément incluses dans des conventions fiscales. Ainsi, les différences entre États dans la forme juridique et le traitement font en sorte que la solution proposée quant au traitement des associés d'une société transparente au plan fiscal serait très difficile à appliquer et devrait être expressément traitée par les États contractants.*

Positions sur l'article 2

71. Remplacer le paragraphe 7 des positions sur l'article 2 et ses Commentaires par ce qui suit :

7. ~~Selon l'Arménie, l'Estonie, la Lettonie, la Lituanie, la Roumanie, et la Tunisie et la Russie,~~ les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises ne devraient pas être considérés comme des impôts sur le revenu et ces pays se réservent par conséquent le droit de ne pas inclure ces termes dans le paragraphe 2.

72. Ajouter le nouveau paragraphe 5.1 suivant aux positions sur l'article 2 et ses Commentaires :

5.1 *Le Chili réserve sa position sur la partie du paragraphe 1 qui dispose que la Convention devrait s'appliquer aux impôts perçus pour le compte de subdivisions politiques ou de collectivités locales.*

Positions sur l'article 3

73. Supprimer les paragraphes 2, 4.1 et 7 suivants des positions sur l'article 3 et ses Commentaires :

~~2. — En ce qui concerne la définition du terme « national », la Lituanie se réserve le droit de modifier cette définition pour y inclure l'expression « ou toute autre entité » de façon à couvrir toutes les entités constituées conformément à la législation en vigueur en Lituanie.~~

~~4.1 — La Serbie et Monténégro se réserve le droit de ne pas inclure les définitions des alinéas 1-e) et h) (« entreprise », « activité » et « affaires ») parce qu'elle se réserve le droit d'inclure un article visant l'imposition des professions indépendantes.~~

~~7. — La Serbie et Monténégro se réserve le droit de proposer, lors des négociations bilatérales, d'inclure une définition du terme « subdivisions politiques », lequel signifie un État membre dans le cas de la communauté d'États de Serbie et Monténégro.~~

74. Remplacer le paragraphe 6 des positions sur l'article 3 et ses Commentaires par ce qui suit :

6. La ~~Serbie et Monténégro~~ se réserve le droit d'étendre au transport routier la portée de la définition de « trafic international » dans ses conventions bilatérales.

75. Ajouter les nouveaux paragraphes 8 à 11 suivants, ainsi que le titre précédant le paragraphe 11, aux positions sur l'article 3 et ses Commentaires :

8. *L'Inde se réserve le droit de restreindre la définition de « personne » aux seules entités considérées comme des unités imposables en vertu des lois fiscales en vigueur dans les États contractants concernés.*

9. *L'Inde se réserve le droit d'inclure une définition des termes « impôt » et « exercice fiscal ».*

10. *Le Chili se réserve le droit d'omettre la phrase « exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant » dans la définition de « trafic international » à l'alinéa e) du paragraphe 1.*

Positions sur les Commentaires

11. *En ce qui concerne le paragraphe 11, le Chili considère que les Commentaires du Modèle de Convention fiscale constituent une source importante pour l'interprétation, par les autorités fiscales du Chili, des conventions fiscales chiliennes dont la formulation est identique ou similaire à celle du Modèle. En ce qui concerne l'interprétation d'une convention spécifique, cependant, les autorités fiscales du Chili considèrent que seule la version des Commentaires applicable au moment de la conclusion de cette convention peut être utilisée comme référence. Des Commentaires plus récents qui ne feraient que clarifier une interprétation exacte préalablement adoptée devrait toutefois être traités d'une façon différente par rapport à une interprétation dont l'objectif serait de modifier une interprétation préalablement incluse dans les Commentaires.*

Positions sur l'article 4

76. Remplacer les paragraphes 1, 4, 5, 6, 8 et 10 des positions sur l'article 4 et ses Commentaires par ce qui suit :

1. *L'Albanie, l'Arménie, la Biélorussie, l'Estonie, la Lettonie, la Lituanie, la Russie, la Thaïlande, l'Ukraine et le Vietnam se réservent le droit d'inclure le lieu de constitution (enregistrement pour la Biélorussie) ou un critère analogue (enregistrement pour la Biélorussie et le Vietnam) dans le paragraphe 1.*

4. *L'Inde et la Russie se réservent le droit d'amender dans ses leurs conventions fiscales l'article 4 de manière à préciser que les dans leur pays, les sociétés de personnes russes doivent être considérées comme des résidents de Russie, eu égard à leurs caractéristiques juridiques et fiscales.*

5. *L'Arménie, la Biélorussie, la Bulgarie, la Russie, la Thaïlande et le Vietnam se réservent le droit d'utiliser le lieu de constitution (enregistrement pour la Biélorussie et le Vietnam) comme critère aux fins du paragraphe 3.*

6. *La République populaire de Chine réserve sa position sur les dispositions de cet article et des autres articles de la Convention qui font référence, directement ou indirectement, au siège de direction effective. La Chine souhaite utiliser dans ses conventions, en lieu et place de l'expression « siège de direction effective », l'expression « siège social ».*

8. *L'Inde et le Kazakhstan se réservent le droit d'inclure une disposition qui fera référence à une procédure amiable pour déterminer le pays de résidence d'une personne autre qu'une personne physique qui réside dans les deux États contractants s'il est impossible de déterminer dans quel État se situe le siège de direction effective.* ~~L'Estonie, la Lettonie, la Lituanie, la Malaisie et la Serbie-et-Monténégro se réservent le droit de remplacer le paragraphe 3 par une disposition qui prévoit le recours à la procédure amiable pour déterminer la résidence d'une personne, autre qu'une personne physique, qui réside dans les deux États contractants et qui prévoit qu'en l'absence d'un accord en vertu de la procédure amiable, cette personne ne peut obtenir les bénéfices de la Convention.~~

10. L'interprétation donnée par l'Argentine, l'Arménie, la Russie, l'Ukraine et le Vietnam à l'expression « siège de direction effective » est la gestion courante, quel que soit le lieu où le contrôle en dernier ressort est exercé.

77. Supprimer le paragraphe 8.2 suivant des positions sur l'article 4 et ses Commentaires :

~~8.2 — La Malaisie se réserve le droit de remplacer le paragraphe 3 par une disposition prévoyant le recours à la procédure amiable pour déterminer la résidence d'une personne, autre qu'une personne physique, qui serait un résident des deux États contractants.~~

78. Ajouter les nouveaux paragraphes 9.2, 11 et 12 suivants aux positions sur l'article 4 et ses Commentaires :

9.2 Le Kazakhstan se réserve le droit de remplacer l'alinéa d) par: « d) si le statut de cette personne ne peut être déterminé en vertu des alinéas a) à c) de ce paragraphe, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord. »

11. L'Inde n'adhère pas à l'interprétation donnée au paragraphe 24 selon laquelle le siège de direction effective est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble. Elle est d'avis que le lieu où les activités principales et essentielles de l'entité sont exercées doit également être pris en compte lorsqu'il s'agit de situer le siège de direction effective.

12. Le Brésil ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 24 des Commentaires puisqu'il considère que cette définition est une question qui doit être tranchée par le droit interne les décisions des tribunaux du pays.

Positions sur l'article 5

79. Remplacer les paragraphes 2, 4, 5, 8, 9, 9.1, 10, 11, 13, 14, 14.1 et 15 à 21 des positions sur l'article 5 et ses Commentaires par ce qui suit :

2. Dans le paragraphe 2, outre la mention de « l'extraction » de ressources naturelles, l'Argentine, le Brésil, le Chili, la Côte d'Ivoire, le Gabon, le Maroc, les Philippines, la Russie, la Thaïlande et la Tunisie se réservent le droit de faire référence à la « prospection » de ces ressources.

4. L'Inde, la Thaïlande et le Vietnam se réservent le droit d'ajouter dans le paragraphe 2 un alinéa supplémentaire visant à inclure un entrepôt dans le cas d'une personne fournissant des prestations de stockage à des tiers.

5. L'*Arménie et l'Ukraine* se réserve le droit d'ajouter dans le paragraphe 2 un alinéa supplémentaire visant à inclure une installation ou une structure servant pour la prospection des ressources naturelles et un entrepôt ou une autre structure utilisés pour la vente de marchandises.

8. L'*Arménie, le Brésil, le Chili, la Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur le paragraphe 3, considérant que tout chantier de construction ou tout projet de construction, montage ou installation dont la durée dépasse six mois devrait être réputé constituer un établissement stable.

9. L'*Albanie, la République démocratique du Congo, la Lettonie* et la *Lituanie* réservent leur position sur le paragraphe 3, considérant que tout chantier de construction, tout projet de construction, montage ou installation ou toute activité connexe de surveillance ou de conseil dont la durée dépasse six mois devrait être réputé constituer un établissement stable.

9.1 La *Serbie-et-Monténégro* et la *Slovénie* se réservent le droit de traiter tout chantier de construction, ou tout projet de montage ou d'installation ainsi que les activités de surveillance ou de consultants qui leur sont liées comme constituant un établissement stable seulement si ce chantier, projet ou activité ont une durée supérieure à douze mois.

10. L'*Afrique du Sud, la Bulgarie, la République populaire de Chine, la Côte d'Ivoire, le Gabon, la Malaisie, le Maroc* et la *Tunisie* se réservent le droit de négocier le délai à l'issue duquel un chantier de construction ou un projet de construction, montage ou installation devrait être réputé constituer un établissement stable aux termes du paragraphe 3.

11. L'*Afrique du Sud, l'Argentine, la République populaire de Chine, l'Inde, la Malaisie, la Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si cette entreprise réalise des activités de contrôle dans le cadre d'un chantier de construction ou d'un projet de construction, montage ou installation qui constitue un établissement stable aux termes du paragraphe 3 (dans le cas de *l'Inde et* de la Malaisie, la période nécessaire pour l'existence d'un tel établissement stable sera négociée séparément).

13. La *Côte d'Ivoire, le Gabon, l'Inde, le Maroc* et la *Tunisie* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement permanent si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou autres personnels engagés par l'entreprise à cet effet, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou pour un projet lié) pendant une ou plusieurs périodes excédant au total un certain délai à être négocié.

14. L'*Afrique du Sud, l'Albanie, l'Arménie, la Lituanie, la Serbie-et-Monténégro, la Slovénie, la Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou autres personnels engagés par l'entreprise à cet effet, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou pour un projet lié (*sauf dans le cas de l'Arménie*)) sur le territoire du pays pendant une ou plusieurs périodes représentant au total plus de six mois sur toute période de 12 mois consécutifs.

14.1 L'*Afrique du Sud, le Chili, la Côte d'Ivoire, la République démocratique du Congo, le Gabon, le Maroc, la Lettonie* et la *Tunisie* se réservent le droit de considérer qu'une personne qui exerce une profession libérale ou toute autre activité de caractère indépendant dispose d'un établissement stable lorsqu'elle séjourne sur leur territoire pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois.

15. L'Albanie, l'Argentine, ***l'Arménie***, la Côte d'Ivoire, le Gabon, ***l'Inde, la Malaisie***, le Maroc, la Russie, la Thaïlande, la Tunisie, l'Ukraine et le Vietnam réservent leur position sur le paragraphe 4, considérant que le terme « livraison » devrait être supprimé des alinéas a) et b).

16. L'Albanie, l'Argentine, ~~la Russie~~ et la Thaïlande réservent leur position sur l'alinéa f) du paragraphe 4.

17. L'Albanie, ***l'Arménie***, la Côte d'Ivoire, le Gabon, ***l'Inde***, la Malaisie, le Maroc, la Russie, la Thaïlande, la Tunisie, l'Ukraine et le Vietnam se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si une personne agissant au nom de cette entreprise conserve habituellement un stock de marchandises ou de produits dans un État contractant à partir duquel ladite personne livre régulièrement des marchandises ou des produits (remplit des commandes, dans le cas de la Malaisie) au nom de l'entreprise.

18. À l'égard du paragraphe 6, l'Albanie, la Côte d'Ivoire, l'Estonie, le Gabon, ~~la Lettonie, la Lituanie~~, le Maroc, la Serbie ~~et Monténégro~~, la Slovénie, la Thaïlande, la Tunisie et le Vietnam se réservent le droit de préciser qu'un agent dont les activités sont menées entièrement ou presque entièrement au nom d'une seule entreprise ne sera pas considéré comme un agent jouissant d'un statut indépendant.

19. La Côte d'Ivoire, le Gabon, ***l'Inde***, le Maroc, ***la Russie***, la Thaïlande, la Tunisie et le Vietnam se réservent le droit de prévoir qu'une entreprise d'assurance d'un État contractant sera, à l'exception du secteur de la réassurance (***sauf dans le cas de l'Inde***), considérée comme disposant d'un établissement stable dans l'autre État contractant si elle recouvre des primes sur le territoire de cet autre État ou assure des risques situés sur ce territoire par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6.

20. ***L'Inde, le Maroc*** et le Vietnam sont en désaccord avec les termes « le critère des douze mois s'applique à chaque chantier » figurant au paragraphe 18 des Commentaires. ~~Le Maroc et le Vietnam~~ Ces pays considèrent qu'une série de chantiers ou de projets consécutifs de courte durée organisée par un entrepreneur devrait être considérée comme donnant lieu à l'existence d'un établissement stable dans le pays concerné.

21. La Bulgarie et la Serbie ~~et Monténégro~~ désirent ajouter, au paragraphe 33 des Commentaires sur l'article 5, leur opinion selon laquelle une personne, qui est autorisée à négocier les éléments essentiels d'un contrat mais pas nécessairement tous les éléments et détails d'un contrat, au nom d'un résident d'un autre État, peut être considéré comme ayant l'autorité de conclure des contrats.

80. Ajouter les nouveaux paragraphes 3, 6.2, 11.1, 14.5 à 14.7, 16.1, 16.2, 17.1, 18.1, 19.1, 23.1 et 24 à 42 suivants aux positions sur l'article 5 et ses Commentaires

3. L'Inde se réserve le droit d'ajouter au paragraphe 2 des alinéas supplémentaires qui viseraient un point de vente et une ferme, plantation ou autre lieu dans lequel sont exercées des activités telles que l'agriculture, la sylviculture, la plantation ou des activités connexes.

6.2 Le Kazakhstan se réserve le droit d'ajouter au paragraphe 2 un alinéa supplémentaire qui viserait une excavation, une installation ou une structure servant à la prospection des ressources naturelles.

11.1 L'Inde se réserve le droit de remplacer « un chantier de construction ou de montage » par « un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant » et se

réserve le droit de négocier la période de durée minimale pour que ceux-ci soient considérés comme constituant un établissement stable.

14.5 Le Vietnam se réserve le droit d'imposer les revenus tirés d'activités liées à la prospection et à l'exploitation de ressources naturelles.

14.6 L'Afrique du Sud se réserve le droit d'insérer une disposition selon laquelle un établissement stable sera réputé exister si une entreprise exerce pendant plus de six mois des activités liées à la prospection ou à l'exploitation de ressources naturelles.

14.7 Le Chili se réserve le droit de considérer qu'une personne possède un établissement stable si elle rend des services professionnels ou exerce d'autres activités de nature indépendante, notamment des activités de planification, de supervision ou de conseil et ce, avec un certain degré de continuité.

16.1 Le Chili se réserve le droit de modifier le paragraphe 4 en supprimant l'alinéa f) et en remplaçant l'alinéa e) par le texte correspondant repris du Projet de Modèle de convention fiscale de 1963.

16.2 La République démocratique du Congo réserve sa position concernant les 4 d), e) et f).

17.1 L'Inde se réserve le droit de considérer qu'une entreprise d'un État contractant possède un établissement stable dans l'autre État contractant si une personne reçoit habituellement des commandes dans l'autre État contractant exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de cette entreprise.

18.1 Le Chili considère que le principe de pleine concurrence doit aussi être pris en compte afin de déterminer si un agent jouit d'un statut indépendant pour les fins du paragraphe 6 de l'article et souhaite ajouter ces mots à ses conventions afin de clarifier que le paragraphe doit être interprété en ce sens.

19.1 L'Inde se réserve le droit de préciser qu'un agent dont les activités sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise ne pourra pas être considéré comme un agent indépendant.

23.1 Le Chili ne tiendra pas nécessairement compte des paragraphes 42.1 à 42.10 avant que d'autres études sur la fiscalité du commerce électronique ne soient complétées.

24. L'Inde juge essentiel de tenir compte du fait que quelle que soit la signification donnée à la troisième phrase du paragraphe 1.1, en ce qui concerne la méthode de calcul des impôts, les systèmes nationaux ne sont pas affectés par la nouvelle formulation figurant dans le modèle, c'est-à-dire par la suppression de l'article 14.

25. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 5.3 (première partie du paragraphe) et 5.4 (première partie du paragraphe) ; elle est d'avis que ces exemples pourraient également être considérés comme constituant des établissements stables.

26. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 8 ; elle est d'avis que des biens corporels ou incorporels peuvent en eux-mêmes constituer un établissement stable d'un bailleur dans certaines circonstances.

27. *L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 10 ; elle est d'avis que l'équipement ICS peut constituer un établissement stable du bailleur dans certaines circonstances.*

28. *L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 12 et 42.25 concernant la liste des exemples du paragraphe 2 ; elle est d'avis que ces exemples peuvent toujours être considérés comme constituant a priori des établissements stables.*

29. *L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 23 ; elle ne ferait pas figurer la recherche scientifique dans la liste des exemples d'activités ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire.*

30. *L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 25 ; elle est d'avis que lorsqu'une entreprise a établi un bureau (par exemple un bureau de représentation commerciale) dans un pays et que les salariés qui y travaillent participent de manière substantielle à la négociation des contrats d'importation de produits ou de services dans ce pays, ce bureau ne sera dans la plupart des cas pas visé par les dispositions du paragraphe 4 de l'article 5. Une participation substantielle existe lorsque les éléments essentiels d'un contrat (type, qualité et montant de biens par exemple) ainsi que le moment et les conditions de la livraison sont déterminés par le bureau. Ces activités forment une partie distincte et indispensable des activités commerciales de l'entreprise étrangère et ne constituent pas simplement des activités ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire.*

31. *L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 33 ; elle est d'avis que le simple fait qu'une personne ait assisté ou participé à des négociations dans un État entre une entreprise et un client peut, dans certaines circonstances, suffire en soi à conclure que cette personne a exercé dans cet État le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise. L'Inde estime également qu'une personne qui est autorisée à négocier, pour le compte d'un résident étranger, les éléments essentiels d'un contrat, même s'il ne s'agit pas nécessairement de la totalité des éléments et détails du contrat, étranger peut être considéré comme exerçant le pouvoir de conclure des contrats.*

32. *L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 42 ; elle estime que lorsqu'une société (entreprise) résidente d'un État fait partie d'un groupe multinational et qu'elle fabrique des biens ou rend des services au bénéfice ou pour le compte d'une autre société (entreprise) appartenant au même groupe et résidente de l'autre État, alors la première société peut constituer un établissement permanent de la seconde si d'autres critères prévus à l'article 5 sont remplis.*

33. *L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 42.2 ; elle est d'avis que le site web peut constituer un établissement stable dans certaines circonstances.*

34. *L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 42.3 ; elle est d'avis que, en fonction des circonstances, une entreprise peut être considérée comme ayant acquis une installation d'affaires par le seul fait qu'elle héberge un site web sur un serveur particulier dans un endroit particulier.*

35. *L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 42.14 et 42.15 selon laquelle un établissement stable de services n'est créé que si les services sont rendus dans l'État de la source. Elle est d'avis que la fourniture des services suffit à créer un établissement stable de services.*

36. *L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 42.18 et 42.46, elle est d'avis que des droits d'imposition peuvent exister dans un pays même lorsque les services sont fournis par les non-résidents depuis un lieu extérieur à cet État. Elle est également d'avis que le principe d'imposition applicable aux profits de la vente de biens peut ne pas s'appliquer aux revenus de la fourniture de services.*

37. *L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 42.19 selon laquelle seuls les profits tirés des services doivent être imposés et que les dispositions incluses dans les conventions bilatérales permettant à un État d'imposer le montant brut des honoraires payés au titre de certains services ne constituent pas une méthode adéquate pour imposer les services.*

38. *L'Inde n'est pas d'accord avec les conclusions du paragraphe 42.22 selon lesquelles : l'imposition ne doit pas s'étendre aux services rendus hors du territoire d'un État ; l'imposition ne doit s'appliquer qu'aux profits réalisés sur ces services et non aux paiements effectués à ce titre, et qu'un minimum de présence dans un État devrait être exigé avant que l'imposition ne soit autorisée.*

39. *L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 42.31 ; elle est d'avis que la présence physique d'un particulier n'est pas essentielle pour fournir des services dans un État.*

40. *L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 42.40 et 42.43.*

41. *L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée dans l'exemple 3 du paragraphe 42.44 concernant le caractère imposable de ZCO.*

42. *Le Brésil n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 42.11 à 42.48 des Commentaires sur l'imposition des services, en particulier compte tenu du principe d'imposition à la source de sa législation.*

Positions sur l'article 6

81. Ajouter les nouveaux paragraphes 1 et 2.2 suivants, ainsi que le titre précédant le paragraphe 1, aux positions sur l'article 6 et ses Commentaires :

Paragraphe 1

1. *L'Inde souhaite aborder la question de l'inclusion des mots « y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières » lors de négociations bilatérales.*

2.2 *L'Estonie se réserve le droit d'inclure dans la définition de l'expression « biens immobiliers » tout droit d'action concernant un bien immobilier.*

82. Remplacer les paragraphes 1 et 2 des positions sur l'article 6 et ses Commentaires par ce qui suit:

24. Compte tenu du sens donné à l'expression « biens immobiliers » dans son droit interne, la Biélorussie se réserve le droit d'omettre la deuxième phrase de ce paragraphe.

2.1 ~~L'Estonie, La~~ *Lettonie et la Lituanie se réservent le droit d'inclure dans la définition de l'expression « biens immobiliers » une option ou un droit semblable d'acquérir un bien immobilier.*

Positions sur l'article 7

83. Remplacer les paragraphes 1, 2, 2.1, 4 et 7, ainsi que le titre précédant le paragraphe 4, des positions sur l'article 7 et ses Commentaires par ce qui suit :

1. *L'Argentine et le Chili* se réservent le droit d'inclure une disposition particulière dans ~~le Protocole annexé~~ à la Convention, qui leur permettrait d'appliquer leur droit interne en ce qui concerne l'imposition des bénéficiés d'une entreprise d'assurance et de réassurance.

2. *La Malaisie, la Thaïlande, et l'Ukraine et le Vietnam* se réservent le droit d'introduire une disposition suivant laquelle, si les renseignements dont dispose l'autorité compétente d'un État contractant ne sont pas suffisants pour déterminer les bénéficiés à imputer à l'établissement stable d'une entreprise, l'autorité compétente peut, à cet effet, appliquer à l'entreprise les dispositions de la législation fiscale de cet État, sous réserve que ces dispositions soient appliquées, dans la mesure où les renseignements à la disposition de l'autorité compétente le permettent, conformément aux principes édictés dans cet article.

2.1 *L'Albanie, l'Argentine, le Brésil, le Chili, la République populaire de Chine, la Côte d'Ivoire, la Croatie, le Gabon, l'Inde, la Malaisie, le Maroc, la Russie, la Serbie, et Monténégro et la Tunisie et le Vietnam* se réservent le droit de maintenir dans leurs conventions un article spécifique relatif à l'imposition des « professions indépendantes ». Par conséquent, cette réserve s'applique également à toutes les modifications des articles et des Commentaires qui découlent de la suppression de l'article 14.

Paragraphes 1 et 2

4. *L'Albanie, l'Estonie, la Lettonie et la Lituanie-le Vietnam* se réservent le droit d'imposer dans l'État où est situé l'établissement stable les bénéficiés industriels et commerciaux tirés de la vente de biens ou de marchandises identiques ou similaires à ceux qui sont vendus par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet État, ou tirés d'autres activités industrielles ou commerciales réalisées dans cet État qui sont identiques ou similaires à celles réalisées par l'intermédiaire de cet établissement stable.

7. *L'Arménie, l'Estonie, l'Inde-la Lettonie, la Lituanie et la Slovaquie* se réservent le droit de clarifier, au paragraphe 3, que les dépenses devant être admises en déduction par un État Contractant n'incluent que les dépenses dont la déduction est par ailleurs admise dans le droit interne de cet État.

84. Ajouter les nouveaux paragraphes 4.2, 7.1, 10, 12 et 13 suivants, ainsi que le titre précédant les paragraphes 10 et 12, aux positions sur l'article 7 et ses Commentaires :

4.2 *Le Chili et l'Inde se réservent le droit de modifier l'article 7 pour disposer que, lors de l'application des paragraphes 1 et 2 de l'article, tout revenu ou gain attribuable à un établissement stable au cours de son existence pourra être imposé par l'État contractant dans lequel l'établissement stable existe, même si les paiements sont reportés à une date ultérieure à laquelle l'établissement stable aura cessé d'exister. En outre, l'Inde se réserve le droit d'appliquer cette règle aux articles 11, 12, 13 et 21.*

7.1 *La Lettonie et l'Estonie se réservent le droit d'ajouter au paragraphe 3 une mention précisant que les dépenses dont la déduction sera autorisée par un État contractant incluront uniquement les dépenses qui seraient déductibles si l'établissement stable était une entreprise distincte de cet État contractant.*

Paragraphe 5

10. *Le Vietnam se réserve le droit de ne pas adopter le paragraphe 5.*

Positions sur les Commentaires

12. *L'Inde est en désaccord avec l'interprétation donnée au paragraphe 25.*

13. *En ce qui concerne les paragraphes 41-50 des Commentaires sur l'article 7, le Chili ne souscrit pas aux méthodes spécifiques qui y sont décrites concernant l'imputation de bénéfices à un établissement stable ; ces règles doivent être prévues par le droit interne (y compris les lois applicables au contrôle des changes) et être conforme à celui-ci.*

Positions sur l'article 8

85. Remplacer les paragraphes 1, 6, 6.1, 6.3, 6.4, 7 et 10 des positions sur l'article 8 et ses Commentaires par ce qui suit :

1. *L'Arménie, l'Estonie, la Lettonie et la Lituanie se réservent le droit d'appliquer, dans des cas exceptionnels, le principe de l'établissement stable pour l'imposition des bénéfices provenant de l'exploitation de navires en trafic international.*

6. *L'Afrique du Sud, la Bulgarie, la Lettonie et l'Ukraine se réservent le droit d'inclure une disposition selon laquelle les bénéfices tirés de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef et, dans le cas de l'Ukraine, de la location de conteneurs, sont traités de la même façon que les bénéfices couverts par le paragraphe 1 lorsqu'ils sont accessoires au transport international.*

6.1 *L'Afrique du Sud, La Bulgarie, la Croatie et la Russie se réservent le droit d'étendre, dans des conventions bilatérales, le champ d'application de l'article aux transports routier et ferroviaire.*

6.3 *La Serbie-et-Monténégro se réserve le droit de proposer, dans le cadre de ses négociations, que la location de conteneurs soit considérée comme une activité distincte de l'exploitation de navires et d'aéronefs en trafic international, et donc exclue du champ d'application de l'article, même lorsqu'il s'agit d'une activité directement liée ou accessoire à cette exploitation.*

6.4 *La Serbie-et-Monténégro se réserve le droit de proposer, dans le cadre de conventions bilatérales, d'étendre le champ d'application de l'article au transport routier.*

7. *L'Afrique du Sud, l'Albanie, l'Argentine, le Brésil, le Chili, la République populaire de Chine, l'Estonie, le Gabon, l'Inde, la Lettonie, la Malaisie, le Maroc, la Slovaquie et le Vietnam se réservent le droit, dans leurs conventions bilatérales, de ne pas inclure le transport fluvial intérieur dans le champ d'application de l'article et d'apporter des modifications au même effet au paragraphe 3 des articles 13, 15 et 22.*

10. *Le Brésil, l'Inde et la Malaisie réservent leur position quant à l'application de cet article aux revenus d'activités accessoires (cf. paragraphes 4 à 10.1).*

86. Ajouter les nouveaux paragraphes 5.1 et 6.5 suivants aux positions sur l'article 8 et ses Commentaires :

5.1 L'Inde se réserve le droit d'appliquer l'article 12 et non l'article 8 aux profits tirés de la location d'affrètement à coque nue de navires ou d'aéronefs.

6.5 Le Vietnam se réserve le droit de disposer que le droit d'imposition des revenus tirés d'activités de transport international sera partagé à parts égales entre les deux États contractants.

Positions sur l'article 9

87. Remplacer les paragraphes 2 et 3 des positions sur l'article 9 et ses Commentaires par ce qui suit :

2. L'*Afrique du Sud*, ~~et la~~ *Bulgarie*, **la Lituanie et la Russie** se réservent le droit de remplacer le mot « procède » par les mots « peut procéder » dans la première phrase du paragraphe 2 de leurs conventions.

3. La *Malaisie*, la *Serbie-et-Monténégro* et la *Slovénie* se réservent le droit de spécifier dans le paragraphe 2 qu'un ajustement corrélatif ne sera effectué que dans la mesure où cet ajustement sera considéré comme justifié.

Positions sur l'article 10

88. Remplacer les paragraphes 3, 7, 7.1, 8, 9, 11 et 14 des positions sur l'article 10 et ses Commentaires par ce qui suit :

3. La *Bulgarie*, l'*Estonie*, **l'Inde**, la *Lettonie*, la *Lituanie*, **la Russie** et la *Serbie-et-Monténégro* se réservent le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2.

7. La *Serbie-et-Monténégro* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer, à un taux uniforme d'au moins 10 pour cent, tous les dividendes visés au paragraphe 2.

7.1 La *Lettonie* se réserve le droit **de ramener à 10 % le pourcentage minimal de détention à l'alinéa a) et** d'appliquer une retenue à la source au taux de 10 pour cent dans le cas indiqué à l'alinéa b).

8. L'*Argentine*, **la Russie** et la *Tunisie* se réservent le droit d'inclure une disposition qui leur permettrait d'appliquer leurs dispositions internes en matière de sous-capitalisation, quelles que soient les dispositions de la Convention.

9. L'*Albanie*, **l'Arménie**, la *Biélorussie*, la *Bulgarie*, ~~et la~~ *Serbie-et-Monténégro* ~~et le~~ *Vietnam* se réservent le droit d'omettre du paragraphe 3 les concepts d'« actions ou de bons de jouissance, parts de mines, parts de fondateur » puisque ceux-ci ne font pas partie de leur droit interne.

11. L'*Argentine*, **le Kazakhstan**, le *Maroc*, la *Russie* et la *Tunisie* se réservent le droit d'appliquer un impôt sur les bénéfices des succursales.

14. ~~Le Vietnam se réserve le droit d'appliquer son impôt sur les transferts de bénéfices à des taux n'excédant pas 10 pour cent~~ **Compte tenu de son système fiscal spécifique, le Chili conserve sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention visant le taux et la forme de la distribution de bénéfices par des établissements stables.**

89. Ajouter les nouveaux paragraphes 2, 7.2, 10.2, 10.3 et 15, avec le titre du paragraphe précédent paragraphe 15, suivants aux positions sur l'article 10 et ses Commentaires :

2. Compte tenu de son système fiscal spécifique, le Chili conserve sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention visant le taux et la forme de la distribution de bénéfices par des sociétés.

7.2 L'Inde se réserve le droit de fixer le taux d'imposition lors de négociations bilatérales.

10.2 L'Inde se réserve le droit de modifier la définition du terme « dividendes ».

10.3 Le Chili se réserve le droit d'étendre la définition des dividendes au paragraphe 3 de façon à couvrir tous les revenus soumis au traitement fiscal des distributions.

Positions sur les Commentaires

15. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 24. Selon la législation indienne, certains paiements sont considérés comme des distributions et entrent donc dans la définition des dividendes.

Positions sur l'article 11

90. Remplacer les paragraphes 2 et 4 des positions sur l'article 11 et ses Commentaires par ce qui suit :

2. L'Argentine, le Brésil, le Chili, la Côte d'Ivoire, l'Inde, les Philippines, la Roumanie, la Thaïlande et l'Ukraine réservent leur position sur le taux prévu au paragraphe 2.

4. La Bulgarie, l'Estonie, l'Inde, la Lettonie, la Lituanie, la Russie et la Serbie-et-Monténégro se réservent le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2.

91. Ajouter les nouveaux paragraphes 7.2, 10 et 11 suivants aux positions sur l'article 11 et ses Commentaires :

7.2 Le Chili se réserve le droit de supprimer la référence aux dettes-créances donnant le droit de participer aux bénéfices du débiteur.

10. L'Inde se réserve le droit de traiter comme des intérêts les éléments des ventes à crédit assimilables à des intérêts (décrits aux paragraphes 7.8 et 7.9).

11. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 20, elle se réserve le droit de traiter la différence entre la valeur de remboursement et le prix d'émission en se référant à sa propre législation.

Positions sur l'article 12

92. Remplacer les paragraphes 3, 6, 8, 8.1, 10, 12 et 13 des positions sur l'article 12 et ses Commentaires par ce qui suit :

3. *L’Afrique du Sud, l’Albanie, l’Argentine, l’Arménie, la Biélorussie, le Brésil, la Bulgarie, le Chili, la République populaire de Chine, la Côte d’Ivoire, la Croatie, la République démocratique du Congo, ~~l’Estonie~~, le Gabon, Israël, le Kazakhstan, la Lettonie, la Lituanie, la Malaisie, le Maroc, les Philippines, la Roumanie, la Russie, la Serbie-et-Monténégro, la Slovénie, la Thaïlande, la Tunisie, l’Ukraine et le Vietnam se réservent le droit d’imposer les redevances à la source.*

6. *L’Argentine, les Philippines, ~~et la Thaïlande~~ et le Vietnam se réservent le droit d’inclure dans la définition des redevances les rémunérations correspondant à des services techniques.*

8. *L’Albanie, l’Arménie, la Biélorussie, la Bulgarie, le Brésil, le Chili, la République populaire de Chine, l’Estonie, l’Inde, le Kazakhstan, la Lettonie, la Lituanie, la Malaisie, les Philippines, la Roumanie, la Russie, ~~et la Serbie-et-Monténégro~~ et le Vietnam se réservent le droit d’inclure dans la définition des redevances les paiements au titre de l’usage, ou de la concession de l’usage, d’un équipement industriel, commercial ou scientifique. La Bulgarie à l’intention de proposer au cours des négociations bilatérales une imposition à la source sur les redevances au titre de l’usage, ou de la concession de l’usage, d’un équipement industriel, commercial ou scientifique à un taux inférieur à celui appliqué aux autres paiements de redevances.*

8.1 *La Serbie-et-Monténégro se réserve le droit d’inclure dans la définition de redevances les revenus provenant de la location coque nue d’un navire ou d’un aéronef ainsi que des conteneurs.*

10. *Le Brésil, la Bulgarie, ~~l’Estonie, la Lettonie, la Lituanie~~, le Maroc et la Roumanie se réservent le droit d’inclure dans la définition de redevances les paiements pour des transmissions par satellite, câble, fibre optique ou par une technologie semblable.*

12. *L’Afrique du Sud, l’Albanie, l’Argentine, l’Arménie, la Biélorussie, le Brésil, la Bulgarie, le Chili, la République populaire de Chine, la Côte d’Ivoire, la Croatie, le Gabon, l’Estonie, le Kazakhstan, la Lettonie, la Lituanie, la Malaisie, le Maroc, les Philippines, la Roumanie, la Serbie-et-Monténégro, la Slovénie, la Thaïlande, la Tunisie, l’Ukraine et le Vietnam se réservent le droit, en vue de combler ce qu’ils estiment être une lacune de l’article, de proposer l’insertion d’une disposition définissant la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l’article 11, qui traitent de la même question s’agissant des intérêts.*

13. *L’Argentine, le Maroc, la Serbie-et-Monténégro et la Tunisie sont en désaccord avec l’interprétation donnée dans les paragraphes 14 et 15 des Commentaires. Elles sont d’avis que les versements effectués au titre des logiciels relèvent du champ d’application de l’article dans le cas d’une aliénation partielle des droits afférents aux logiciels, que les paiements soient effectués en contrepartie du droit de faire usage d’un droit d’auteur sur les logiciels à des fins d’exploitation commerciale, ou qu’ils se rapportent à des logiciels acquis pour un usage personnel ou professionnel.*

93. *Ajouter les nouveaux paragraphes 4, 4.1, 8.2, 10.1, 12.2, 12.3 et 17 à 19 suivants aux positions sur l’article 12 et ses Commentaires :*

4. *L’Arménie se réserve le droit d’imposer les droits d’auteurs perçus au titre d’œuvres littéraires, scientifiques et artistiques à un taux réduit.*

4.1 *L’Inde se réserve de droit d’imposer à la source les redevances et les honoraires au titre de services techniques, de les définir en se référant à sa propre législation, de définir la source de ces paiements, qui peut aller au-delà de la source définie au paragraphe 5 de l’article 11, et de modifier les paragraphes 3 et 4 conformément à ces positions.*

8.2 La République populaire de Chine n'est pas d'accord avec l'interprétation du paragraphe 10.1 parce qu'elle est d'avis que certains paiements au titre de droits exclusifs de distribution d'un produit ou d'un service sur un territoire donné peuvent être traités comme des redevances.

10.1 Le Vietnam se réserve le droit d'inclure dans la définition des redevances les paiements effectués en contrepartie de l'utilisation ou du droit d'utilisation de « films, bandes ou supports numériques » utilisés pour les émissions de radio ou de télévision.

12.2 La République démocratique du Congo réserve sa position concernant le traitement des logiciels.

12.3 Le Kazakhstan se réserve le droit d'inclure dans la définition de redevances les paiements pour l'usage ou la concession de l'usage de logiciels.

17. L'Inde réserve sa position sur l'interprétation donnée aux paragraphes 8.2, 10.1, 10.2, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 et 17.3 ; elle est d'avis que certains des paiements cités peuvent constituer des redevances.

18. L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation selon laquelle les informations concernant une expérience industrielle, commerciale ou scientifique se limitent à une expérience antérieure.

19. La Malaisie n'est pas d'accord avec l'interprétation du paragraphe 14.2, elle est plutôt d'avis que les honoraires de licence concernant les droits de distribution de logiciels constituent des redevances.

Positions sur l'article 13

94. Remplacer les paragraphes 2, 5, 8 et 9 des positions sur l'article 13 et ses Commentaires par ce qui suit :

2. La République populaire de Chine, la Thaïlande et la Serbie se réservent le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou de droits entrant dans la composition d'une participation substantielle dans le capital d'une société résidente.

5. Le Chili, l'Inde et le Vietnam se réservent le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou de droits détenus dans une société résidente ~~du Vietnam~~ dans chacun de ces pays respectivement.

8. ~~Le Maroc se réserve le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions et autres parts sociales de sociétés immobilières ou à prépondérance immobilière marocaines bénéficiant à des non-résidents, en conformité avec sa législation fiscale~~ Le Vietnam se réserve le droit de modifier le paragraphe 4 de façon à ce que les biens immobiliers en question ne doivent représenter que 30 % de la totalité des actifs détenus par la société.

9. ~~La Serbie et Monténégro~~ se réserve le droit de proposer, dans le cadre de conventions bilatérales, d'étendre le champ d'application de cette disposition aux gains provenant de l'aliénation de véhicules servant au transport routier en trafic international.

95. Ajouter le nouveau paragraphe 10 suivant aux positions sur l'article 13 et ses Commentaires :

11. L'Inde réserve sa position sur le paragraphe 4.

Positions sur l'article 15

96. Remplacer le paragraphe 4 des positions sur l'article 15 et ses Commentaires par ce qui suit

4. La ~~Serbie-et-Monténégro~~ se réserve le droit de proposer l'ajout d'un paragraphe distinct selon lequel la rémunération reçue par un résident d'un État contractant n'est imposable que dans cet État si la rémunération est payée au titre d'un emploi qui est exercé dans l'autre État contractant et qui se rapporte à un chantier de construction ou de montage durant une période convenue durant laquelle le chantier ne constitue pas un établissement stable dans l'autre État.

97. Ajouter les nouveaux paragraphes 5 et 6 suivants, ainsi que le titre précédant le paragraphe 6, aux positions sur l'article 15 et ses Commentaires :

5. *L'Inde se réserve le droit de déterminer la période de séjour visée dans ce paragraphe lors de négociations bilatérales.*

Positions sur les Commentaires

6. *L'Inde n'adhère par à l'interprétation du paragraphe 6.2 parce qu'elle ne reconnaît pas la notion d'associé traité comme un employeur dans le cas d'une société de personnes fiscalement transparente.*

Positions sur l'article 16

98. Remplacer le paragraphe 1 des positions sur l'article 16 et ses Commentaires par ce qui suit :

1. L'Albanie, la Bulgarie, **la République démocratique du Congo**, l'Estonie, la Lettonie, la Lituanie, la ~~Serbie-et-Monténégro~~ et la Slovaquie se réservent le droit d'imposer conformément à l'article toute rémunération versée à un membre d'un conseil d'administration ou de quelque autre organe d'une société résidente.

99. Ajouter le nouveau paragraphe 4 suivant aux positions sur l'article 16 et ses Commentaires :

4. *La Malaisie et le Vietnam se réservent le droit d'étendre les dispositions de l'article à la rémunération des dirigeants occupant des postes de direction de haut niveau.*

Positions sur l'article 17

100. Remplacer le paragraphe 1 des positions sur l'article 17 et ses Commentaires par ce qui suit :

1. Les Philippines et le ~~Vietnam~~ **la Russie** se réservent le droit d'exclure du champ d'application du paragraphe 1 les artistes et les sportifs au service d'organismes subventionnés au moyen de fonds publics.

101. Ajouter le nouveau paragraphe 2 suivant aux positions sur l'article 17 et ses Commentaires :

2. *L'Inde se réserve le droit d'exclure du champ d'application des paragraphes 1 et 2 le revenu des activités exercées dans un État contractant par des artistes ou sportifs lorsque ces activités sont substantiellement subventionnées au moyen de fonds publics ainsi que de prévoir l'imposition de ce revenu dans l'État de résidence.*

Positions sur l'article 18

102. Remplacer le paragraphe 2 des positions sur l'article 18 et ses Commentaires par ce qui suit :

2. L'*Afrique du Sud*, la *Bulgarie*, le **Brésil**, la *Côte d'Ivoire*, ~~la Malaisie~~ et l'*Ukraine* se réservent le droit d'insérer dans le paragraphe 1 une référence explicite aux rentes viagères.

103. Supprimer les paragraphes 3 et 5 suivant des positions sur l'article 18 et ses Commentaires :

~~3. — La Russie et l'Ukraine réservent leur position sur cet article. Lors de la négociation des conventions, les autorités ukrainiennes et russes proposeront que le pays dans lequel sont générées les pensions se voie conférer le droit exclusif de les imposer. L'Ukraine insistera pour obtenir au minimum une disposition en vertu de laquelle les pensions payées en application de la législation d'un État contractant en matière de sécurité sociale seront imposables uniquement dans cet État.~~

~~5. — Le Maroc se réserve le droit de prévoir un régime d'imposition dans l'État de la source pour toutes les pensions, autres que les pensions d'origine privées, telles que les pensions publiques, les pensions et indemnités de sécurité sociale, les indemnités pour accidents corporels, de travail, les pensions alimentaires et autres rentes viagères.~~

Positions sur l'article 19

104. Remplacer le paragraphe 1 des positions sur l'article 19 et ses Commentaires, ainsi que le titre précédant ce paragraphe, par ce qui suit :

Positions sur les Commentaires Article

1. **L'Inde n'est pas d'accord avec l'interprétation selon laquelle des organismes publics tels que les chemins de fer ou la poste exercent des activités commerciales.**

105. Supprimer le paragraphe 2 suivant des positions sur l'article 19 et ses Commentaires :

~~2. — La Russie se réserve le droit d'étendre le champ d'application de l'article 18 aux pensions visées à l'article 19 en vue d'uniformiser les régimes applicables.~~

Positions sur l'article 20

106. Remplacer les paragraphes 1 et 6 des positions sur l'article 20 et ses Commentaires par ce qui suit :

1. L'*Albanie*, le *Brésil* et la *Serbie-et-Monténégro* se réservent le droit de proposer l'ajout d'un deuxième paragraphe prévoyant d'accorder aux étudiants séjournant dans le pays les mêmes exonérations, déductions ou réductions d'impôt que celles accordées aux résidents au titre de toutes subventions et aides et de tous paiements relatifs à des activités de caractère indépendant.

6. Le *Brésil*, la *Bulgarie*, la **République populaire de Chine**, la *Côte d'Ivoire*, **l'Inde**, le *Maroc*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Serbie-et-Monténégro*, la *Slovénie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de proposer l'ajout d'un article qui permettrait de régler la situation des enseignants, des professeurs d'université et des chercheurs, sous réserve de conditions diverses, **ainsi que le droit de proposer une modification similaire au paragraphe 1 de l'article 15.**

107. Ajouter les nouveaux paragraphes 9 à 11 suivants aux positions sur l'article 20 et ses Commentaires :

9. L'Inde se réserve le droit d'exclure les stagiaires du champ de cet article.

10. L'Inde se réserve le droit de disposer que la rémunération de services rendus par un étudiant dans un État contractant ne sera pas imposée dans cet État à condition que ces services soient directement liés à ses études ainsi que le droit de proposer une modification similaire au paragraphe 1 de l'article 15.

11. L'Inde se réserve le droit de limiter à une période de six ans l'exonération prévue dans cet article.

Positions sur l'article 21

108. Remplacer le paragraphe 1 des positions sur l'article 21 et ses Commentaires par ce qui suit :

1. *L'Afrique du Sud, l'Albanie, l'Argentine, l'Arménie, la Biélorussie, le Brésil, la Bulgarie, le Chili, la Côte d'Ivoire, le Gabon, l'Inde, la Lettonie, la Lituanie, la Malaisie, le Maroc, la Russie, la Serbie-et-Monténégro, la Slovénie, la Thaïlande et le Vietnam* réservent leur position sur cet article, souhaitant conserver le droit d'imposer les revenus tirés de sources situées sur leur propre territoire.

Positions sur l'article 22

109. Remplacer le paragraphe 2 des positions sur l'article 22 et ses Commentaires par ce qui suit :

2. *Le Brésil, la Bulgarie, la Chine, la Malaisie, le Vietnam et la Thaïlande* réservent leur position sur cet article dans le cas où elles introduiraient un impôt sur la fortune.

110. Ajouter le nouveau paragraphe 3 suivant aux positions sur l'article 22 et ses Commentaires :

3. L'Inde se réserve le droit de taxer le capital conformément à sa propre législation.

Positions sur l'article 23

111. Remplacer le paragraphe 1 des positions sur l'article 23 et ses Commentaires par ce qui suit :

1. *L'Albanie, l'Argentine, le Brésil, la République populaire de Chine, la Côte d'Ivoire, l'Inde, la Malaisie, le Maroc, la Serbie-et-Monténégro, la Thaïlande, la Tunisie et le Vietnam* se réservent le droit de proposer des clauses de déduction d'impôt fictif au regard des avantages fiscaux prévus aux termes de leurs dispositions internes respectives.

Positions sur l'article 24

112. Remplacer les paragraphes 2, 4, 7 et 10 des positions sur l'article 24 et ses Commentaires par ce qui suit :

2. *Le Brésil, le Chili, la Roumanie, la Russie, la Thaïlande et le Vietnam* réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 1.

4. L'Albanie, la Bulgarie, **le Chili**, l'Estonie, **l'Inde**, la Malaisie, les Philippines, la Russie, la Serbie-et-Monténégro et le Vietnam se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans leurs conventions.

7. La Thaïlande et le Vietnam se réservent le droit d'appliquer un impôt sur le transfert des bénéficiaires et un régime d'imposition spécial en ce qui concerne les activités de production agricole.

10. L'Albanie, le Brésil, la Bulgarie, **le Chili**, la Malaisie, les Philippines, la Roumanie, la Russie, la Thaïlande, la Serbie-et-Monténégro, la Tunisie, le Vietnam et l'Ukraine se réservent le droit de limiter le champ d'application de l'article aux impôts visés par la Convention.

113. Remplacer le paragraphe 3 des positions sur l'article 24 et ses Commentaires par ce qui suit :

~~3. Le Brésil se réserve le droit de ne pas faire figurer la mention « notamment au regard de la résidence » dans le paragraphe 2.~~

114. Ajouter les nouveaux paragraphes 11 et 12 suivants, ainsi que le titre précédant le paragraphe 11, aux positions sur l'article 24 et ses Commentaires :

Positions sur les Commentaires

11. L'Inde réserve sa position sur l'interprétation donnée au paragraphe 44.

12 L'Inde se réserve le droit d'ajouter un paragraphe afin de préciser que cette disposition ne peut pas être interprétée comme ayant pour effet d'empêcher un État contractant d'imposer les bénéficiaires d'un établissement stable qu'une société de l'autre État contractant posséderait sur son territoire à un taux supérieur à celui applicable aux bénéficiaires d'une société comparable établie sur son territoire, ni être interprétée comme étant en contradiction avec les dispositions du paragraphe 3 de l'article 7.

Positions sur l'article 25

115. Remplacer les paragraphes 1, 2 et 4 des positions sur l'article 25 et ses Commentaires par ce qui suit :

1. Le Brésil, les Philippines, la Russie et la Thaïlande réservent leur position sur la dernière phrase du paragraphe 1.

2. Le Brésil, **le Chili**, les Philippines et la Thaïlande réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que la mise en œuvre de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leurs législations internes respectives.

4. Le Brésil, la **République populaire de Chine**, la Malaisie, les Philippines, la Thaïlande et l'Ukraine se réservent le droit de ne pas inclure la mention « y compris au sein d'une commission mixte composée de ces autorités ou de leurs représentants ».

116. Ajouter les nouveaux paragraphes 1.1 et 5 à 8 suivants, ainsi que le titre précédant le paragraphe 11, aux positions sur l'article 25 et ses Commentaires :

1.1 Le Kazakhstan réserve sa position sur la deuxième phrase du paragraphe 1 et se réserve le droit d'ajouter la phrase suivante à ce paragraphe: « dans le cas de recours judiciaires, une décision d'un tribunal ne peut être remise en question par l'autorité compétente du Kazakhstan. »

Positions sur les Commentaires

5. Le Brésil et l'Inde ne sont pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 11 et 12 ; ils sont d'avis qu'en l'absence du paragraphe 2 de l'article 9, la double imposition économique causée par les ajustements des prix de transfert n'entre pas dans le champ de la procédure amiable prévue à l'article 25.

6. En ce qui concerne le paragraphe 14, l'Argentine se réserve le droit de ne pas entamer ou accepter de procédure amiable si aucune imposition non conforme à la Convention n'a été pratiquée ou notifiée au contribuable.

7. En ce qui concerne le paragraphe 25, l'Inde est d'avis que les autorités compétentes peuvent parvenir à un accord en vertu de l'article 25 alors même qu'une action en droit national est en instance. Toutefois, le contribuable a la possibilité d'accepter ou de rejeter l'avis de résolution. Si le contribuable l'accepte, il doit alors renoncer à son action en justice en droit national.

8. L'Inde n'est pas d'accord avec l'avis exprimé dans le paragraphe 42 selon lequel un contribuable peut être autorisé à repousser l'acceptation de la solution convenue à l'issue de la procédure amiable jusqu'à ce que le tribunal ait rendu son jugement sur cette affaire.

Positions sur l'article 26

117. Remplacer le paragraphe 2.3 des positions sur l'article 26 et ses Commentaires par ce qui suit :

2.3 Le Brésil, la Malaisie, la Roumanie, la Serbie-et-Monténégro et la Thaïlande se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans leurs conventions.

118. Ajouter les nouveaux paragraphes 2 et 2.4 suivants aux positions sur l'article 26 et ses Commentaires :

2. L'Inde se réserve le droit d'inclure des documents ou copies certifiées des documents dans le champ de cet article.

2.4 Le Chili peut, d'une manière générale, fournir des renseignements détenus par des banques ou d'autres établissements financiers, mais se réserve le droit de ne pas fournir dans des affaires fiscales civiles certains renseignements concernant par exemple les transferts de fonds, les opérations effectuées sur des comptes chèques et les soldes bancaires, qui sont des éléments confidentiels aux yeux de la législation chilienne.

Positions sur l'article 29

119. Remplacer le paragraphe 1 des Positions sur l'article 29 et ses Commentaires par ce qui suit :

1. La République populaire de Chine et la Thaïlande réservent leur position sur cet article.