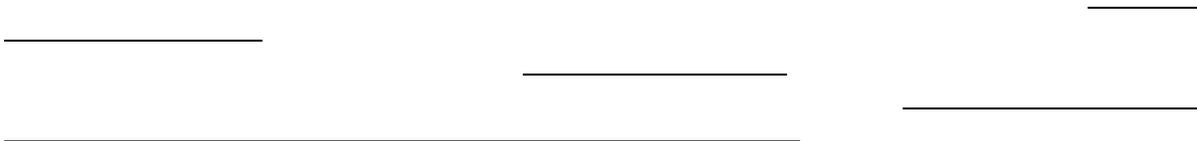


NOUVEAUX
COMMENTAIRES
SUR L'ARTICLE 4 DU
MODELE DE TRAITE OCDE

LE SIEGE DE DIRECTION
EFFECTIVE



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 indus** ~~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 devraient pas se voir investies du pouvoir de se prononcer sur de tels cas de double résidence sans disposer d'indications sur les facteurs à prendre en compte pour statuer

souhaiteront peut-être compléter cette disposition afin de faire référence aux facteurs susmentionnés ou à d'autres jugés pertinents. 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 considérée 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 8.4.7 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 bénéfices 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 bénéfices 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 bénéfices 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 bénéfices 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 bénéfices 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 bénéfices 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 bénéfices 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 bénéfices 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 bénéfices 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 bénéfices 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 bénéfices 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 bénéfices 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 bénéfices 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 bénéfices 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 bénéfices seraient imputables.

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 bénéfices 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.