

INTRODUCTION

1. La double imposition juridique internationale peut être définie d'une manière générale comme l'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) États au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques. Ses effets néfastes sur l'échange de biens et services et sur les mouvements de capitaux, de technologie et de personnes sont si bien connus qu'il est superflu de souligner l'importance d'une suppression des obstacles que constitue la double imposition pour le développement des relations économiques entre les pays.

2. Les pays Membres de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques ont pris conscience depuis longtemps de la nécessité de clarifier, unifier et garantir la situation fiscale des contribuables qui exercent des activités commerciales, industrielles, financières ou autres dans d'autres pays grâce à l'application par tous les pays de solutions communes aux cas de double imposition identiques.

3. Tel est le principal objet du Modèle de l'OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, qui permet de régler uniformément les problèmes qui se posent le plus couramment dans le domaine de la double imposition juridique internationale. Comme l'a recommandé le Conseil de l'OCDE,¹ les pays Membres, lorsqu'ils concluent ou révisent des conventions bilatérales, devraient se conformer à ce Modèle de Convention à la lumière de l'interprétation qui en est donnée dans les Commentaires et compte tenu des réserves qui y figurent et leurs administrations fiscales devraient suivre ces Commentaires, tels que modifiés de temps à autre et sous réserve des observations qu'elles ont formulées sur ceux-ci, lorsqu'elles sont appelées à appliquer et interpréter les dispositions de leurs conventions fiscales bilatérales qui sont basées sur le Modèle de Convention.

A. Remarques historiques

4. Des progrès avaient déjà été réalisés en vue de la suppression de la double imposition au moyen de conventions bilatérales ou de mesures unilatérales lorsque le Conseil de l'Organisation Européenne de Coopération Économique (OECE) a adopté sa première Recommandation concernant la double imposition le 25 février 1955. A cette époque, 70 conventions générales bilatérales avaient été signées entre les pays qui sont actuellement Membres de l'OCDE. Cela était dû dans une large mesure aux travaux entrepris en 1921 par la Société des Nations. Ces travaux ont abouti à l'établissement en 1928 des premiers modèles de convention bilatérale et finalement des modèles de convention de Mexico (1943) et de Londres (1946) dont les principes ont été suivis avec certaines variantes dans un grand nombre de conventions bilatérales conclues ou révisées

1. Voir l'annexe.

au cours de la décennie suivante. Toutefois, aucun de ces modèles de convention n'a été admis en totalité ou d'une manière unanime. De plus, ces modèles présentaient sur plusieurs points essentiels des différences considérables et certaines lacunes.

5. L'interdépendance et la coopération économique croissante des pays Membres de l'OECE au cours de la période d'après-guerre ont fait ressortir de plus en plus clairement la nécessité de mesures destinées à empêcher la double imposition internationale. Il est apparu nécessaire d'étendre le réseau des conventions fiscales bilatérales à tous les pays Membres de l'OECE, et par la suite de l'OCDE, dont un certain nombre n'avaient jusqu'alors conclu que très peu de conventions tandis que d'autres n'en avaient conclu aucune. En outre, il est devenu de plus en plus souhaitable d'harmoniser ces conventions en conformité avec des principes, des définitions, des règles et des méthodes uniformes et de parvenir à un accord sur une interprétation commune dans ce domaine.

6. C'est dans ce nouveau contexte que le Comité fiscal a entrepris ses travaux en 1956 en vue d'élaborer un projet de convention qui permette effectivement de résoudre les problèmes de double imposition entre pays Membres de l'OCDE et qui soit acceptable par l'ensemble de ses pays Membres. De 1958 à 1961, le Comité fiscal a établi quatre rapports intérimaires avant de présenter en 1963 son rapport final intitulé « *Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune* »¹. Le Conseil de l'OCDE a adopté le 30 juillet 1963 une Recommandation visant à éviter la double imposition et il a demandé aux gouvernements des pays Membres de se conformer à ce *Projet de Convention* lors de la conclusion ou de la révision de leurs conventions bilatérales.

7. Le Comité fiscal de l'OCDE avait envisagé, lorsqu'il a présenté son rapport de 1963, que le *Projet de Convention* puisse être révisé à un stade ultérieur à la suite d'études supplémentaires. Une telle révision s'est avérée également nécessaire pour tenir compte de l'expérience acquise dans les pays Membres lors de la négociation ou de l'application pratique de conventions bilatérales ainsi que des modifications intervenues dans les systèmes fiscaux de ces pays, du renforcement des relations fiscales internationales, du développement de nouveaux secteurs d'activités et de l'émergence de nouvelles formes complexes d'organisation des entreprises au niveau international. Pour toutes ces raisons, le Comité fiscal et, après 1971, son successeur, le Comité des Affaires fiscales, ont entrepris la révision du *Projet de convention* de 1963 et des commentaires qui s'y rapportent. Ces travaux ont abouti à la publication en 1977 d'un nouveau *Modèle de Convention* et de nouveaux *Commentaires*.²

1. *Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, OCDE, Paris, 1963.

2. *Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, OCDE, Paris, 1977.

INTRODUCTION

8. Les facteurs qui avaient entraîné la révision du Projet de Convention de 1963 ont continué à exercer leurs effets et, à plusieurs égards, les pressions en faveur d'une révision du Modèle de Convention et de son adaptation aux nouvelles conditions économiques se sont progressivement accrues. De nouvelles technologies sont apparues et, au même moment, il y a eu des changements fondamentaux dans la façon de mener des transactions transfrontalières. Les stratagèmes d'évasion et de fraude fiscales se sont perfectionnés. Le processus de globalisation et de libéralisation des économies des pays Membres de l'OCDE s'est également accéléré durant la décennie 1980-1990. Dans le cadre de son programme de travail normal, le Comité des Affaires fiscales, et en particulier son Groupe de Travail n° 1, a donc continué, après 1977, à examiner les différents aspects liés directement ou indirectement au Modèle de Convention de 1977. Ces travaux ont abouti à un certain nombre de rapports, dont certains recommandaient des modifications du Modèle de Convention et de ses Commentaires.

9. En 1991, constatant que la révision du Modèle de Convention et des Commentaires était devenue un processus continu, le Comité des Affaires fiscales a décidé d'adopter le concept d'un Modèle de Convention actualisé périodiquement qui offrirait des mises à jour périodiques et plus rapides sans l'obligation d'attendre une révision complète. Il a donc été décidé de publier une version révisée du Modèle de Convention qui tienne compte des travaux effectués depuis 1977 en y intégrant certaines des recommandations formulées dans les rapports mentionnés ci-dessus.

10. Compte tenu du fait que l'influence du Modèle de Convention s'est exercée bien au-delà des pays membres de l'OCDE, le Comité a en outre décidé que le processus de révision devrait être ouvert afin de bénéficier de l'apport des pays non membres, des autres organisations internationales et des autres intéressés. Il a semblé que ces contributions extérieures aideraient le Comité des Affaires fiscales dans ses activités de mise à jour du Modèle de Convention en fonction de l'évolution des réglementations et principes fiscaux internationaux.

11. C'est pourquoi a été publié en 1992 le Modèle de Convention sous forme de feuillets mobiles. Contrairement au Projet de convention de 1963 et au Modèle de Convention de 1977, le Modèle révisé ne représentait pas l'aboutissement de révisions antérieures mais plutôt la première étape d'un processus de révision continue devant se concrétiser par des mises à jour périodiques de façon que le Modèle de Convention reflète à tout moment avec exactitude les positions des pays Membres.

11.1 Les positions d'un certain nombre de pays non membres sur le Modèle de Convention ont été ajoutées dans un deuxième volume dans le cadre d'une de ces mises à jour, effectuée en 1997. Cet ajout reflète l'influence croissante du Modèle de Convention au-delà de la zone de l'OCDE (cf. ci-dessous). Un certain nombre de rapports antérieurs qui ont été à l'origine de changements au Modèle de Convention ont été ajoutés au même moment.

B. Influence du Modèle de Convention de l'OCDE

12. Depuis 1963, le Modèle de Convention de l'OCDE a eu des répercussions considérables sur la négociation, l'application et l'interprétation des conventions fiscales.

13. En premier lieu, les pays Membres de l'OCDE se sont conformés dans une large mesure au Modèle de Convention lors de la conclusion ou de la révision de conventions bilatérales. Les progrès réalisés dans la suppression de la double imposition entre pays Membres apparaissent dans la progression rapide du nombre de conventions conclues ou révisées depuis 1957 conformément aux recommandations du Conseil de l'OCDE. Cependant, pour évaluer l'importance du Modèle de Convention, il faut prendre en compte non seulement le nombre de conventions conclues entre pays Membres mais aussi le fait que, conformément aux recommandations du Conseil de l'OCDE, ces conventions suivent la même structure et comportent dans la plupart des cas les principales dispositions du Modèle de Convention. L'existence du Modèle de Convention a facilité les négociations bilatérales entre pays membres de l'OCDE et a permis de parvenir à l'harmonisation souhaitable entre leurs conventions bilatérales dans l'intérêt aussi bien des contribuables que des administrations nationales.

14. En second lieu, l'influence du Modèle de Convention s'est exercée bien au-delà de la zone de l'OCDE. Il a été utilisé comme document de référence essentiel dans les négociations entre pays Membres et pays non membres, et même dans les négociations entre pays non membres, ainsi que dans les travaux menés par d'autres organisations internationales mondiales ou régionales dans le domaine de la double imposition et des problèmes qui y sont liés. En particulier, il a été utilisé pour servir de base à la rédaction initiale et à la révision subséquente du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement,¹ qui reprend pour une bonne part les dispositions et les Commentaires du Modèle de Convention de l'OCDE. Cette influence croissante du Modèle de Convention dans les pays non membres a été à l'origine de la décision, prise en 1997, d'ajouter au Modèle de Convention les positions d'un certain nombre de ces pays sur les articles du Modèle et les Commentaires qui s'y rapportent.

15. En troisième lieu, le fait que les dispositions du Modèle de Convention soient admises dans le monde entier et leur insertion dans la plupart des conventions bilatérales ont contribué à faire des commentaires portant sur les dispositions du Modèle de Convention un guide largement reconnu pour l'interprétation et l'application des dispositions des conventions bilatérales existantes. Cela a facilité l'interprétation et

1. « *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* », Publications des Nations unies, New York, première édition 1980, deuxième édition 2001.

l'application de ces conventions bilatérales selon des principes communs. A mesure que le réseau de conventions fiscales se développe, un tel guide ne peut que prendre de plus en plus d'importance.

C. Présentation du Modèle de Convention

Titre du Modèle de Convention

16. Dans le Projet de Convention de 1963 et le Modèle de Convention de 1977, l'élimination des doubles impositions était mentionnée dans le titre du Modèle de Convention. Par la suite, il a été décidé d'utiliser un titre plus court et de supprimer cette mention parce que le Modèle de Convention porte non seulement sur l'élimination de la double imposition mais aussi sur d'autres questions telles la prévention de la fraude fiscale et la non-discrimination. Cette modification a été apportée à la page couverture de cette publication ainsi qu'au Modèle de Convention comme tel. Toutefois, il est bien entendu que plusieurs pays Membres continuent de suivre la pratique consistant à mentionner dans le titre soit l'élimination des doubles impositions, soit l'élimination des doubles impositions ainsi que la prévention de la fraude fiscale.

Grandes lignes du Modèle de Convention

17. Le Modèle de Convention commence par indiquer son champ d'application (Chapitre I) et par définir certains termes (Chapitre II). La partie la plus importante est constituée des Chapitres III à V qui définissent les compétences de chacun des deux États contractants en matière d'imposition du revenu et de la fortune et les modalités de suppression de la double imposition juridique internationale. Ils sont suivis de dispositions spéciales (Chapitre VI) et des dispositions finales (entrée en vigueur et dénonciation, Chapitre VII).

Champ d'application et définitions

18. La Convention s'applique à toutes les personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants (article 1). Elle s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune, qui sont décrits d'une manière générale à l'article 2. Certains termes utilisés dans plus d'un article de la Convention sont définis au Chapitre II. D'autres termes tels « dividendes », « intérêts », « redevances » et « biens immobiliers » sont définis dans les articles qui traitent de ces questions.