

@5 `A=G9`Æ>CI F`&\$% `8I `AC8ä @9`89  
7 CBJ9BH=CB': =G75 @9`89`@C789`

2U` aeé aRc ]V 4` \_dV] UV ]x@456  
]V" &[f Z]Ve #! "%



15 juillet 2014

## LA MISE À JOUR 2014 DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE

### *Introduction*

Ce document inclut le contenu de la mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (la « mise à jour 2014 »). La mise à jour 2014 a été approuvée par le Comité des affaires fiscales le 26 juin 2014 et par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

La mise à jour 2014 inclut les modifications à l'article 26 (Échange de renseignements) et ses Commentaires qui ont été approuvés par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 (voir [Mise à Jour de l'article 26 et des Commentaires s'y rapportant](#)). Elle contient également la version finale d'un certain nombre de modifications précédemment publiées pour commentaires dans les documents suivants:

- [L'application de l'article 17 \(Artistes et sportifs\) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE](#) (23 avril 2010 ; disponible seulement en anglais) ;
- [Propositions révisées concernant le sens de l'expression « bénéficiaire effectif »](#) (19 octobre 2012 ; disponible seulement en anglais) ;
- [Propositions révisées concernant les questions soulevées par les permis/crédits d'émission au regard des conventions fiscales](#) (19 octobre 2012 ; disponible seulement en anglais) ;
- [Le traitement conventionnel des indemnités de fin d'emploi](#) (25 juin 2013 ; disponible seulement en anglais)
- [Diverses modifications techniques à inclure dans la prochaine mise à jour du Modèle de Convention fiscale](#) (15 novembre 2013 ; disponible seulement en anglais).

La mise à jour 2014 inclut également diverses modifications apportées aux réserves et observations des pays membres ainsi qu'aux positions des pays non membres. Ces réserves, observations et positions permettent d'identifier les points sur lesquels différents pays et juridictions sont en désaccord avec le contenu des articles et des Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

Dans le cadre de la mise à jour 2014, les rapports « Questions soulevées par les permis/crédits d'émission au regard des conventions fiscales » et « Questions relatives à l'interprétation et à l'application de l'article 17 » seront ajoutés à la section de la version complète du Modèle de Convention fiscale qui inclut les rapports antérieurs portant sur le Modèle de Convention fiscale. Par ailleurs, l'appendice I de cette version complète, qui répertorie les conventions fiscales entre pays de l'OCDE, sera remplacée suite à la révision et à la conclusion conventions fiscales depuis 2010.

Les paragraphes suivants incluent des explications supplémentaires sur certaines des modifications apportées par la mise à jour 2014.

### *Questions relatives à l'article 17*

La mise à jour comprend un certain nombre de modifications à l'article 17 et aux Commentaires s'y rapportant. Le rapport ci-joint « Questions relatives à l'interprétation et à l'application de l'article 17 » fournit des explications sur ces modifications. Ce rapport indique notamment comment les commentaires reçus sur le projet publié en avril 2010 sur ces questions ont été traités.

### ***Propositions révisées concernant la signification de l'expression « bénéficiaire effectif »***

Le 29 avril 2011, l'OCDE a publié un projet pour commentaires intitulé « Clarification de la signification de l'expression "bénéficiaire effectif" dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ». À la lumière des commentaires reçus sur ce premier projet, le Comité, par l'intermédiaire du Groupe de travail 1, a apporté un certain nombre de modifications aux propositions contenues dans le premier projet et, le 19 octobre 2012, a publié un second projet pour commentaires incluant des propositions révisées (voir <http://www.oecd.org/ctp/treaties/Beneficialownership.pdf>, disponible seulement en anglais) ainsi qu'un résumé des commentaires reçus et une explication des modifications apportées.

Les commentaires reçus sur ce projet révisé ont été examinés par le Groupe de travail 1 à ses réunions de février et de septembre 2013 et les conclusions du Groupe de travail sur les principaux points soulevés dans les commentaires reçus sont résumées ci-dessous.

*« Bénéficiaire effectif » : sens autonome ou sens attribué par le droit national*

Même si les commentateurs ont généralement approuvé la suppression de la phrase faisant référence au droit national qui avait été incluse au paragraphe 12.1 du premier projet, certains ont suggéré que les Commentaires devraient traiter plus clairement la question du sens donné à l'expression « bénéficiaire effectif » en droit national. Le Groupe de travail a toutefois considéré qu'il n'était pas nécessaires d'apporter d'autres explications à ce sujet étant donné que les changements apportés aux Commentaires visaient simplement à préciser les mots « [l]e terme "bénéficiaire effectif" n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique » que l'on retrouve déjà dans les Commentaires.

#### *Rédaction du paragraphe 12.4*

La majorité des commentaires reçus portaient sur la rédaction du paragraphe 12.4 et, en particulier, sur les références aux obligations « connexes » et « non reliées » ainsi que sur la phrase se référant à une obligation qui « peut également exister en raison de faits et de circonstances ».

Le Groupe de travail a convenu qu'une clarification était nécessaire en ce qui concerne les références aux obligations « connexes » et « non reliées » et le paragraphe 12.4 (ainsi que les paragraphes 10.2 des Commentaires sur l'article 11 et 4.3 des Commentaires sur l'article 12, qui sont au même effet) a été modifié en conséquence.

En ce qui concerne la phrase faisant référence à une obligation qui « peut également exister en raison de faits et de circonstances », le Groupe de travail a conclu que cette phrase était justifiée dans la mesure où les contrats et obligations juridiques formelles peuvent ne pas refléter la réalité et qu'il est donc approprié d'examiner les faits et les circonstances propres à chaque cas.

Il convient de noter que les changements liés à la notion de « bénéficiaire effectif » qui sont inclus dans la mise à jour 2014 ne préjugent en aucune manière du résultat des travaux sur l'action 6 (Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales) du Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS ; voir <http://www.oecd.org/fr/ctp/PlanActionBEPS.pdf>).

#### ***Questions conventionnelles soulevées par les permis/crédits d'émission***

Le contexte général dans lequel s'inscrivent les modifications apportées aux commentaires en ce qui concerne les permis / crédits d'émission est fourni par le rapport ci-joint portant sur ce sujet. Ce rapport est presque identique au projet révisé qui a été publié le 19 octobre 2012 (voir <http://www.oecd.org/ctp/treaties/Emissionspermitsandcredits.pdf>, disponible seulement en anglais).

Les quelques commentaires reçus sur ce projet révisé (voir

<http://www.oecd.org/ctp/treaties/publiccommentsreceivedonthereviseddiscussiondraftontaxtreatyissuesrelatedtoemissionspermitsandcredits.htm>) étaient généralement en faveur de son contenu. Les quelques points soulevés et suggestions incluses dans ces commentaires ont fait l'objet de discussions lors de la réunion de février 2013 du Groupe de travail 1 et ont donné lieu à quelques modifications rédactionnelles mineures.

#### ***Le traitement conventionnel des indemnités de fin d'emploi***

Le 25 juin 2013, le Comité des affaires fiscales a publié un projet pour commentaires portant sur le traitement conventionnel de diverses indemnités de fin d'emploi (voir <http://www.oecd.org/tax/treaties/terminationpayments.htm>, disponible seulement en anglais). Les commentaires reçus sur ce projet (voir <http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecd-publishes-public-comments-on-tax-treaty-treatment-of-termination-payments.htm>) ont été examinés par Groupe de travail 1 lors de ses réunions de septembre 2013 et février 2014. Compte tenu des commentaires reçus, le Groupe de travail a alors décidé d'apporter un certain nombre de changements aux propositions contenues dans le projet et ces changements sont inclus dans la version révisée des modifications incluse dans la mise à jour.

#### ***Modifications techniques à inclure dans la prochaine mise à jour du Modèle de Convention fiscale***

Le 15 novembre 2013, le Comité des affaires fiscales a publié un projet pour commentaires incluant un certain nombre de modifications techniques devant être incluses dans la prochaine mise à jour du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (voir <http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecd-invites-public-comments-on-discussion-draft-on-technical-changes.htm>, disponible seulement en anglais). Seuls trois commentateurs ont envoyé des commentaires sur ce projet (voir <http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecd-publishes-comments-on-technical-changes-proposed-for-inclusion-in-2014-update-to-oecd-model-tax-convention.htm>) et ces commentaires étaient généralement en faveur des modifications proposées. Les quelques points soulevés et suggestions incluses dans ces commentaires ont fait l'objet de discussions lors de la réunion de février 2014 du Groupe de travail 1 ; il a alors été conclu qu'aucun changement ne devait être apporté aux modifications proposées.

## TABLE DES MATIÈRES

A.	INTRODUCTION.....	6
B.	ARTICLES.....	7
	Article 3.....	7
	Article 10.....	7
	Article 11.....	7
	Article 17.....	7
	Article 26.....	7
C.	COMMENTAIRES.....	8
	Commentaires sur l'article 3.....	8
	Commentaires sur l'article 4.....	8
	Commentaires sur l'article 5.....	9
	Commentaires sur l'article 6.....	9
	Commentaires sur l'article 7.....	10
	Commentaires sur l'article 8.....	11
	Commentaires sur l'article 9.....	12
	Commentaires sur l'article 10.....	12
	Commentaires sur l'article 11.....	16
	Commentaires sur l'article 12.....	20
	Commentaires sur l'article 13.....	24
	Commentaires sur l'article 15.....	25
	Commentaires sur l'article 16.....	29
	Commentaires sur l'article 17.....	29
	Commentaires sur l'article 18.....	39
	Commentaires sur l'article 19.....	39
	Commentaires sur l'article 20.....	39
	Commentaires sur l'article 21.....	40
	Commentaires sur les articles 23 A et 23 B.....	40
	Commentaires sur l'article 24.....	40
	Commentaires sur l'article 25.....	41
	Commentaires sur l'article 26.....	42
	Commentaires sur l'article 27.....	60
D.	POSITIONS DES ÉCONOMIES NON MEMBRES.....	61
	Positions sur l'article 1.....	61
	Positions sur l'article 2.....	61
	Positions sur l'article 3.....	62

Positions sur l'article 4.....	62
Positions sur l'article 5.....	63
Positions sur l'article 6.....	67
Positions sur l'article 7.....	68
Positions sur l'article 8.....	69
Positions sur l'article 9.....	70
Positions sur l'article 10.....	71
Positions sur l'article 11.....	72
Positions sur l'article 12.....	73
Positions sur l'article 13.....	74
Positions sur l'article 15.....	75
Positions sur l'article 16.....	76
Positions sur l'article 17.....	76
Positions sur l'article 19.....	78
Positions sur l'article 20.....	78
Positions sur l'article 21.....	78
Positions sur l'article 22.....	79
Positions sur les articles 23 A et 23 B.....	79
Positions sur l'article 24.....	79
Positions sur l'article 25.....	80
Positions sur l'article 29.....	81

## MODIFICATIONS APPORTÉES AU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE

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

### A. INTRODUCTION

1. Remplacer la première partie du paragraphe 21 de l'Introduction par ce qui suit :

21. Les catégories suivantes de revenu et de fortune peuvent être imposées sans aucune limitation dans l'État de la source ou du situs :

- les revenus de biens immobiliers situés dans cet État (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières), les gains tirés de l'aliénation de ces biens et de la fortune constituée par ces biens (article 6 et paragraphe 1 des articles 13 et 22) *ainsi que les gains tirés de l'aliénation d'actions qui tirent plus de 50 pour cent de leur valeur de ces biens (paragraphe 4 de l'article 13)* ;

[le reste du paragraphe 21 demeure inchangé]

2. Remplacer le paragraphe 23 de l'Introduction par ce qui suit :

23. D'autres éléments de revenu ou de fortune ne peuvent être imposés dans l'État de la source ou du situs ; en général, ils ne sont imposables que dans l'État de résidence du contribuable. Cela vaut par exemple pour les redevances (article 12), pour les gains provenant de l'aliénation de valeurs mobilières (paragraphe 5 de l'article 13, *sous réserve de l'exception visée au paragraphe 4 de l'article 13*), pour les pensions du secteur privé (article 18), pour les sommes reçues par un étudiant pour ses études ou sa formation (article 20), pour la fortune constituée par des valeurs mobilières (paragraphe 4 de l'article 22). Les bénéfices provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international ou de bateaux servant à la navigation intérieure, les gains provenant de l'aliénation de ces navires, bateaux ou aéronefs et la fortune constituée par ces biens ne sont imposables que dans l'État où le siège de direction effective de l'entreprise est situé (article 8 et paragraphe 3 des articles 13 et 22). Les bénéfices des entreprises qui ne sont pas attribuables à un établissement stable situé dans l'État de la source ne sont imposables que dans l'État de résidence (paragraphe 1 de l'article 7).

3. Ajouter le paragraphe suivant juste après le paragraphe 25 de l'Introduction :

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

## B. ARTICLES

### Article 3

4. Remplacer la version française de l'alinéa 1 h) de l'article 3 par ce qui suit :

- h) les termes « activité », par rapport à une entreprise, et « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales ~~ou ainsi que l'exercice~~ d'autres activités de caractère indépendant.

### Article 10

5. Remplacer la première partie du paragraphe 2 de l'article 10 par ce qui suit :

2. Toutefois, ~~es~~les dividendes **payés par une société qui est un résident d'un État contractant** sont aussi imposables dans **cet État** ~~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, l'impôt ainsi établi ne peut excéder : ...

### Article 11

6. Remplacer le paragraphe 2 de l'article 11 par ce qui suit :

2. Toutefois, ~~es~~les intérêts **provenant d'un État contractant** sont aussi imposables dans **cet État** ~~l'État contractant d'où ils proviennent et~~ selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des intérêts est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant brut des intérêts. Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation.

### Article 17

7. Remplacer l'article 17 par ce qui suit :

#### Article 17

#### ARTISTES ET SPORTIFS

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

### Article 26

8. Remplacer le paragraphe 2 de l'article 26 par ce qui suit [*ces modifications ont été adoptées par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012*] :

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

## C. COMMENTAIRES

### *Commentaires sur l'article 3*

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

3. Le terme « société » désigne d'abord toute personne morale. Il couvre en outre toute autre unité d'imposition qui est considérée comme une personne morale ***aux fins de la législation fiscale de l'État contractant dont elle est un résident***~~par la législation fiscale de l'État contractant où elle est constituée~~. Cette définition a été rédigée en tenant compte notamment de l'article concernant les dividendes. Le terme « société » n'affecte que ce dernier article, le paragraphe 7 de l'article 5 et l'article 16.

10. Ajouter le nouveau paragraphe 16 suivant aux Commentaires sur l'article 3 :

***16. Israël se réserve le droit d'inclure une fiducie dans la définition de « personne ».***

### *Commentaires sur l'article 4*

11. Supprimer le paragraphe 27 suivant des Commentaires sur l'article 4 :

~~27. Le Canada se réserve le droit d'utiliser comme critère, pour le paragraphe 3, le lieu d'enregistrement ou de constitution pour une société et, si cela s'avère impossible, de refuser aux sociétés ayant une double résidence les avantages prévus par la Convention.~~

12. Supprimer le paragraphe 32 suivant des Commentaires sur l'article 4 :

~~32. L'Allemagne se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle une société de personnes qui n'est pas un résident d'un État Contractant au sens des dispositions du paragraphe 1 est considérée comme étant un résident de l'État Contractant où se situe son siège de direction effective, mais seulement dans la mesure où les revenus provenant de l'autre État Contractant ou la fortune située dans cet autre État sont imposables dans le premier État mentionné.~~

13. Ajouter le nouveau paragraphe 33 suivant aux Commentaires sur l'article 4 :

***33. Israël se réserve le droit d'inclure une disposition distincte concernant une fiducie qui est un résident des deux États contractants.***

14. Ajouter le nouveau paragraphe 34 suivant aux Commentaires sur l'article 4 :

**34. L'Estonie se réserve le droit d'inclure le lieu d'enregistrement ou critère similaire dans le paragraphe 1.**

#### **Commentaires sur l'article 5**

15. Ajouter le nouveau paragraphe 45.1 suivant aux Commentaires sur l'article 5 :

**45.1 L'Allemagne, en ce qui concerne la troisième phrase du paragraphe 17, estime que les activités d'entreprise qui ont lieu sur un chantier de construction et qui sont limitées à la planification et la supervision d'un projet de construction ne peuvent constituer un établissement stable que si elles satisfont aux exigences énoncées au paragraphe 1 de l'article 5.**

16. Remplacer le paragraphe 52 des Commentaires sur l'article 5 par ce qui suit :

**52. L'Estonie et le Mexique se réservent le droit d'imposer les personnes physiques exerçant des professions libérales ou d'autres activités indépendantes si ces personnes sont présentes sur leur territoire pendant une ou plusieurs périodes dont la durée totale excède 183 jours au cours d'une période de douze mois.**

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

**55. Le Canada, et le Chili et Israël se réservent le droit de remplacer à l'alinéa 2 f) les mots « d'extraction » par les mots « relié à l'exploration ou à l'exploitation ».**

18. Remplacer le paragraphe 68 des Commentaires sur l'article 5 par ce qui suit :

**68. L'Estonie et la Slovénie se réservent le droit d'amender le paragraphe 6 afin de préciser qu'un agent dont les activités sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise ne sera pas considéré comme un agent jouissant d'un statut indépendant.**

#### **Commentaires sur l'article 6**

19. Ajouter le paragraphe 2.1 suivant aux Commentaires sur l'article 6 :

**2.1 L'expression « y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières » au paragraphe 1 étend la portée de l'article 6 pour inclure non seulement les revenus provenant de biens immobiliers tels que définis au paragraphe 2, mais également les revenus tirés d'activités agricoles ou forestières. Les revenus des exploitations agricoles ou forestières incluent non seulement les revenus qu'une entreprise agricole ou forestière tire de la vente de sa production agricole ou forestière mais comprennent également d'autres revenus qui font partie intégrante de l'exercice d'une activité agricole ou forestière – par exemple, les revenus tirés de l'acquisition ou de l'échange de permis d'émission (la nature de ces permis est expliquée au paragraphe 75.1 des Commentaires sur l'article 7) lorsque cette acquisition ou cet échange fait partie intégrante de l'exercice d'activités agricoles ou forestières, par exemple lorsque les permis sont acquis dans le but d'exercer ces activités ou lorsque les permis acquis à cet effet sont par la suite échangés parce qu'il s'avère qu'ils ne seront pas nécessaires.**

20. Ajouter le nouveau paragraphe 13 suivant aux Commentaires sur l'article 6 :

**13. L'Estonie se réserve le droit d'inclure dans la définition de l'expression « biens immobiliers » tout droit d'action concernant un bien immobilier car un tel droit d'action peut ne pas être inclus dans la définition que son droit national attache à ce terme.**

21. Ajouter le nouveau paragraphe 14 suivant aux Commentaires sur l'article 6 :

**14. Israël se réserve le droit d'inclure au paragraphe 2 les mots “une option ou un droit similaire d'acquérir un bien immobilier ».**

### **Commentaires sur l'article 7**

22. Remplacer les paragraphes 35 et 36 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

35. 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.

36. Ces difficultés surviennent principalement lorsque des marchandises sont fournies, ou des services sont rendus, par d'autres parties 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 attribuables à un établissement stable uniquement lorsqu'ils proviennent **au titre** d'activités exercées par l'entreprise par l'intermédiaire de cet établissement stable.

23. Remplacer le paragraphe 68 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

68. Certains États peuvent préférer que les situations visées par le paragraphe 3 soient résolues par la procédure amiable (l'absence de résolution d'un cas présenté sous cette procédure déclenchant l'application de la clause d'arbitrage du paragraphe 5 de l'article 25) si un État ne convient pas unilatéralement de procéder à un ajustement corrélatif, sans qu'il n'y ait préférence, quant au prix ou à la méthode de pleine concurrence, pour la position de l'État qui a fait l'ajustement initial. Ces États préféreraient donc une disposition qui donnerait toujours la possibilité à un État de négocier avec l'État qui a effectué l'ajustement initial le prix ou à la méthode de pleine concurrence à appliquer. Les États qui partagent cette opinion pourraient préférer utiliser la version alternative suivante du paragraphe 3 :

Lorsque, conformément au paragraphe 2, un État contractant ajuste les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable d'une entreprise de l'un des États contractants et impose en conséquence des bénéfices de l'entreprise qui ont été imposés dans l'autre État, l'autre État contractant procède, dans la mesure nécessaire pour éliminer la double imposition **sur ces bénéfices**, à un ajustement approprié s'il est d'accord avec l'ajustement effectué par le premier État ; si l'autre État contractant n'est pas d'accord avec cet ajustement, les États contractants éliminent toute double imposition qui en résulte par voie d'accord amiable.

24. Ajouter le paragraphe 75.1 suivant aux Commentaires sur l'article 7 :

*75.1 Des programmes d'échange de droits d'émission sont mis en œuvre dans un certain nombre de pays dans le cadre de la stratégie internationale de lutte contre le changement climatique. Aux termes de ces programmes, des permis d'émission peuvent être requis pour exercer certaines activités économiques qui génèrent des gaz à effet de serre, et les crédits délivrés au titre de projets de réduction ou de suppression des émissions dans d'autres pays peuvent être reconnus. Compte tenu du caractère multinational de certains programmes d'échange de droits d'émission (comme le système communautaire d'échange de quotas d'émission), ces programmes posent des problèmes spécifiques au regard du Modèle de Convention fiscale, et notamment le traitement des revenus tirés de l'octroi et de l'échange de permis et de crédits d'émission. Ces problèmes sont examinés dans le rapport du Comité intitulé « Questions posées par les permis/credits d'émission au regard des conventions fiscales ». Comme ce rapport l'explique, les revenus générés par l'octroi ou l'échange de permis et de crédits d'émission sont généralement couverts par l'article 7 et par l'article 13. Dans certaines circonstances, toutefois, ces revenus peuvent être couverts par les articles 6, 8 ou 21 (voir le paragraphe 2.1 des Commentaires sur l'article 6 et le paragraphe 14.1 des Commentaires sur l'article 8).*

25. Remplacer le paragraphe 88 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

88. *L'Italie, ~~et~~ le Portugal et la Turquie 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. En ce qui concerne la Turquie, la question de savoir si cet article doit s'appliquer à des personnes autres que des personnes physiques sera réglée lors de négociations bilatérales.*

26. Remplacer le paragraphe 96 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

96. *Le Chili, la Grèce, le Mexique, la République slovaque et la Turquie se réservent le droit d'utiliser la version précédente de l'article 7, soit la version incluse dans le Modèle de Convention fiscale telle qu'il se lisait immédiatement avant la mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale. Ils ne peuvent donc entériner les modifications aux Commentaires sur l'article effectuées lors de cette mise à jour.*

### **Commentaires sur l'article 8**

27. Ajouter le paragraphe 14.1 suivant aux Commentaires sur l'article 8 :

*14.1 Les entreprises engagées dans l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international peuvent être tenues d'acquies et d'utiliser des permis et des crédits d'émission à cet effet (la nature de ces permis et crédits est expliquée au paragraphe 75.1 des Commentaires sur l'article 7). Le paragraphe 1 s'applique aux revenus que ces entreprises tirent au titre de ces permis et crédits lorsque ces revenus font partie intégrante de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international, par exemple lorsque ces permis sont acquis aux fins de l'exploitation de navires ou d'aéronefs ou lorsque les permis acquis à cette fin sont par la suite échangés parce qu'il s'avère qu'ils ne seront pas nécessaires.*

28. Remplacer le paragraphe 16.1 des Commentaires sur l'article 8 par ce qui suit :

16.1 Les paragraphes 4 à 14.144 ci-dessus donnent des indications concernant les bénéficiaires qui peuvent être considérés comme tirés de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international. Les principes et exemples qui figurent dans ces paragraphes sont applicables, avec les adaptations

nécessaires, pour la détermination des bénéficiaires qui peuvent être considérés comme tirés de l'exploitation de bateaux utilisés dans la navigation intérieure.

29. Remplacer le paragraphe 42 des Commentaires sur l'article 8 par ce qui suit :

42. ~~La Turquie se réserve le droit, dans des cas exceptionnels, d'appliquer le principe de l'établissement stable pour l'imposition des bénéfices provenant de transports internationaux.~~ La Turquie se réserve aussi le droit d'élargir le champ d'application de cet article afin de couvrir le transport routier et d'effectuer un changement corrélatif à la définition du « trafic international » à l'article 3.

30. Remplacer le paragraphe 43 des Commentaires sur l'article 8 par ce qui suit :

43. Le *Chili*, l'*Estonie* et la *Slovénie* se réservent le droit de ne pas étendre le champ d'application de l'article à la navigation intérieure dans leurs conventions bilatérales et d'apporter des modifications au même effet au paragraphe 3 des articles 13, 15 et 22.

### **Commentaires sur l'article 9**

31. Remplacer le paragraphe 16 des Commentaires sur l'article 9 par ce qui suit :

16. La ~~Hongrie et la République tchèque~~ se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans ~~ses leurs~~ conventions mais ~~est sont~~ toutefois disposées, au cours de négociations, à accepter ce paragraphe et en même temps à ajouter un troisième paragraphe limitant les ajustements corrélatifs potentiels aux cas où le contribuable est de bonne foi.

32. Supprimer le paragraphe 17 suivant des 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 bénéfices effectué par l'autre État.~~

33. Remplacer le paragraphe 19 des Commentaires sur l'article 9 par ce qui suit :

19. La *Hongrie et la Slovénie* se réservent le droit de spécifier au paragraphe 2 qu'un ajustement corrélatif ne sera effectué que dans la mesure où l'ajustement principal sera considéré comme justifié.

### **Commentaires sur l'article 10**

34. Remplacer les paragraphes 12 à 12.2 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

12. La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 2 de l'article 10 pour clarifier le sens des mots « payés [...] à un résident » tels qu'ils sont utilisés au paragraphe 1 de l'article afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus de dividendes uniquement parce que ces revenus ont été ~~immédiatement perçus par payés~~ **directement** à un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. [*le reste du paragraphe a été transféré dans un nouveau paragraphe 12.1*]

**12.1** *Étant donné que le terme « bénéficiaire effectif » a été ajouté pour résoudre les difficultés susceptibles de résulter de l'utilisation des termes « payés [...] à un résident » au paragraphe 1, il est censé être interprété dans ce contexte et ne pas faire référence à une quelconque signification technique qu'il aurait pu avoir selon le droit interne d'un pays donné (de fait, lorsqu'il a été ajouté au paragraphe, ce terme n'avait pas de signification précise dans le droit de nombreux pays). Par conséquent, le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique (comme le sens que lui attribue le droit des fiducies de nombreux pays de common law<sup>1</sup>), mais doit être entendu dans son contexte, et notamment en lien avec les mots « payés [...] à un résident », et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.*

---

*[Note de bas de page sur le paragraphe 12.1]*

- 1.** *Par exemple, lorsque les fiduciaires d'une fiducie discrétionnaire ne distribuent pas de dividendes réalisés au cours d'une période donnée, ces fiduciaires, agissant en cette qualité (ou la fiducie si elle est reconnue en tant que contribuable distinct), pourraient être les bénéficiaires effectifs de ces revenus aux fins de l'article 10 même s'ils ne sont pas les bénéficiaires effectifs selon le droit des fiducies applicable.*

**12.12** *Lorsqu'un élément de revenu est perçu par payé à un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le récipiendaire immédiat direct du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire immédiat direct du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence. [le reste du paragraphe a été transféré dans un nouveau paragraphe 12.3]*

**12.3** *Il serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans la cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais »<sup>1</sup> conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.*

---

*[Note de bas de page sur le paragraphe 12.3]*

- 1.** *Reproduit à la page R(6)-1 du volume II de la version complète du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.*

**12.4** *Dans ces différents exemples (agent, mandataire, société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur), le récipiendaire direct du dividende n'est pas le « bénéficiaire effectif » parce que le droit du récipiendaire d'utiliser le dividende et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Cette obligation découle habituellement de documents juridiques pertinents, mais peut également exister en raison de faits et de circonstances qui montrent que, fondamentalement, le récipiendaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser le dividende et d'en jouir sans être limité*

*par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Ce type d'obligation ne comprend pas les obligations contractuelles ou légales qui ne dépendent pas de la réception du paiement par le récipiendaire direct, comme les obligations qui ne dépendent pas de la réception du paiement et que le récipiendaire direct peut avoir en qualité de débiteur ou de partie à des transactions financières, ou les obligations générales de distribution des régimes de retraite et des organismes de placement collectif pouvant prétendre aux avantages de la Convention en vertu des principes énoncés aux paragraphes 6.8 à 6.34 des Commentaires sur l'article 1. Lorsque le récipiendaire d'un dividende a effectivement le droit d'utiliser le dividende et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de ce dividende. Il convient de souligner que l'article 10 fait référence au bénéficiaire effectif d'un dividende par opposition au propriétaire des actions, qui peuvent être deux personnes différentes dans certains cas.*

*12.5 Néanmoins, le fait que le récipiendaire d'un dividende soit considéré comme le bénéficiaire effectif de ce dividende ne signifie pas que l'allégement fiscal prévu au paragraphe 2 doit être automatiquement accordé. Cet allégement ne doit pas être accordé dans les cas d'utilisation abusive de cette disposition (voir également les paragraphes 17 et 22 ci-dessous). Comme l'explique la section intitulée « Usage incorrect de la Convention » dans les Commentaires sur l'article 1, il existe de nombreux moyens de traiter le problème des sociétés relais et, plus généralement, les risques de chalandage fiscal, notamment des dispositions spécifiques anti-abus dans les conventions, les règles générales anti-abus, les règles faisant primer le fond sur la forme et les règles de « substance économique ». Bien que le concept de « bénéficiaire effectif » règle certaines formes d'évasion fiscale (notamment celles qui impliquent l'interposition d'un récipiendaire tenu de céder le dividende à une tierce personne), il ne couvre pas d'autres cas de chalandage fiscal et, par conséquent, ne doit pas être considéré comme limitant d'une quelconque façon l'application d'autres approches pour résoudre ces situations.*

*12.6 Les explications ci-dessus concernant la signification du terme « bénéficiaire effectif » montrent bien qu'il convient d'opérer une distinction entre le sens qui lui est donné dans le contexte de cet article et le sens différent qui lui a été donné dans le cadre d'autres instruments<sup>1</sup> portant sur la détermination des personnes (en général des personnes physiques) qui exercent le contrôle ultime sur des entités ou des actifs. Ce sens différent du terme « bénéficiaire effectif » ne peut pas être retenu dans le contexte de l'article. De fait, ce sens, qui fait référence à des personnes physiques, n'est pas compatible avec la formulation explicite de l'alinéa a) du paragraphe 2, qui désigne une situation dans laquelle une société est le bénéficiaire effectif d'un dividende. Dans le contexte de l'article 10, le terme « bénéficiaire effectif » vise à résoudre les difficultés posées par l'utilisation des mots « payés à » en lien avec des dividendes, plutôt que les difficultés liées à la propriété des actions de la société qui paie ces dividendes. C'est pourquoi il serait inopportun, dans le contexte du présent article, d'envisager une signification qui renvoie aux personnes physiques qui exercent « en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique ».<sup>2</sup>*

---

*[Notes de bas de page sur le paragraphe 12.6]*

- 1. Voir, par exemple, Groupe d'action financière, Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération – Les Recommandations du GAFI (OCDE-GAFI, Paris, 2012), qui établissent en détail la norme internationale sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et qui donne la définition suivante du terme bénéficiaire effectif (page 120) : « L'expression bénéficiaire effectif désigne la ou les personnes physiques qui en dernier lieu possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de*

*laquelle une opération est effectuée. Sont également comprises les personnes qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique. » De même, le rapport de 2001 du Groupe de direction de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise, « Au-delà des apparences : l'utilisation des entités juridiques à des fins illicites » (OCDE, Paris, 2001), donne la définition suivante du concept de bénéficiaire effectif (page 16) :*

*Dans le présent rapport, on entend par « bénéficiaire effectif » la personne physique qui est l'ultime titulaire de la propriété. Dans certaines situations, il faut, pour détecter le bénéficiaire effectif, lever le voile de toute une série de personnes morales ou physiques intermédiaires pour arriver à la personne physique qui est le véritable bénéficiaire. Dans le cas des sociétés de capitaux, la propriété est détenue par les actionnaires ou par les associés. Dans le cas des sociétés de personnes, elle appartient aux associés et aux commanditaires ou commandités. Lorsqu'il s'agit d'une fiducie ou d'une fondation, la propriété effective renvoie aux bénéficiaires, y compris les constituants ou les fondateurs.*

**2. Voir la définition du Groupe d'action financière citée dans la note précédente.**

12.72 Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers s'interpose entre le bénéficiaire et l'organisme payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle de Convention a été modifié en 1995 *et en 2014* pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres). ~~Les États qui veulent expliciter ce point peuvent le faire lors des négociations bilatérales.~~

35. Remplacer le paragraphe 28 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

28. Sont considérés comme dividendes non seulement les distributions de bénéfices décidées chaque année par l'assemblée générale des actionnaires, mais encore les autres avantages appréciables en argent, tels que actions gratuites, bonus, bénéfices de liquidation *ou de rachat d'actions (voir le paragraphe 31 des Commentaires sur l'article 13)* et distributions cachées de bénéfices. Les allègements prévus au présent article s'appliquent pour autant que l'État dont la société débitrice est résidente impose les prestations susmentionnées comme les dividendes. Il n'est aucunement déterminant que ces prestations aient pour origine des bénéfices sociaux de l'exercice ou proviennent, par exemple, des réserves, c'est-à-dire des bénéfices des exercices antérieurs. Normalement, les distributions faites par une société qui réduisent l'importance des droits des associés ne sont pas considérées comme des dividendes. C'est ainsi que n'en sont pas les paiements qui se ramènent à un remboursement de capital sous quelque forme que ce soit.

36. Remplacer le paragraphe 75 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

75. *Israël, le Mexique, le Portugal et la Turquie* font une réserve sur les taux d'impôt prévus au paragraphe 2.

37. Ajouter le nouveau paragraphe 76 suivant aux Commentaires sur l'article 10 :

76. *L'Estonie se réserve 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.*

38. Ajouter le nouveau paragraphe 82 suivant aux Commentaires sur l'article 10 :

**82. Israël se réserve le droit d'exclure de la définition des dividendes au paragraphe 3 les paiements faits par une société de placement immobilier qui est un résident d'Israël ainsi que le droit d'imposer ces paiements selon sa législation nationale.**

39. Ajouter le nouveau paragraphe 82.1 suivant aux Commentaires sur l'article 10 :

**82.1 L'Estonie se réserve le droit de remplacer, au paragraphe 3, l'expression « revenus d'autres parts sociales » par « revenus d'autres droits ».**

### **Commentaires sur l'article 11**

40. Remplacer le paragraphe 7.7 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit (cette modification ne concerne que la version anglaise) :

7.7 Le problème décrit au paragraphe 7.1, qui se pose essentiellement du fait que l'impôt est généralement perçu par l'État de la source sur le montant brut des intérêts et ne tient donc pas compte du montant réel des revenus tirés de la transaction au titre de laquelle l'intérêt est versé, est particulièrement important dans le cas des institutions financières. Par exemple, une banque affecte généralement aux crédits qu'elle accorde des fonds qu'elle a empruntés et, en particulier, qu'elle a reçus en dépôt. Comme l'État de la source, lorsqu'il détermine le montant de l'impôt dû sur les intérêts, ne tient généralement pas compte des frais financiers de la banque, le montant de l'impôt peut empêcher la transaction d'avoir lieu à moins qu'il ne soit pris en charge par le débiteur. Pour cette raison, beaucoup d'États prévoient que les intérêts versés à une institution financière telle qu'une banque sont exonérés de tout impôt à la source. Les États qui souhaitent le faire peuvent convenir d'inclure ce qui suit dans un paragraphe prévoyant l'exemption d'impôts de certains intérêts dans l'État de la source :

d) est une institution financière ;

41. Remplacer les paragraphes 9 à 11 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

9. La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 2 de l'article 11 pour clarifier le sens des mots « payés [...] à un résident » tels qu'ils sont utilisés au paragraphe 1 de l'article afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus d'intérêts uniquement parce que ces revenus ont été ~~immédiatement perçus par~~ **payés directement** à un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. [*le reste du paragraphe a été transféré dans un nouveau paragraphe 9.1*]

**9.1 Étant donné que le terme « bénéficiaire effectif » a été ajouté pour résoudre les difficultés susceptibles de résulter de l'utilisation des termes « payés [...] à un résident » au paragraphe 1, il est censé être interprété dans ce contexte et ne pas faire référence à une quelconque signification technique qu'il aurait pu avoir selon le droit interne d'un pays donné (de fait, lorsqu'il a été ajouté au paragraphe, ce terme n'avait pas de signification précise dans le droit de nombreux pays). Par conséquent, le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique (comme le sens que lui attribue le droit des fiducies de nombreux pays de common law<sup>1</sup>), mais doit être entendu dans son contexte, et notamment en lien avec les mots « payés [...] à un résident », et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.**

---

[Note de bas de page sur le paragraphe 9.1]

1. ***Par exemple, lorsque les fiduciaires d'une fiducie discrétionnaire ne distribuent pas des intérêts réalisés au cours d'une période donnée, ces fiduciaires, agissant en cette qualité (ou la fiducie si elle est reconnue en tant que contribuable distinct), pourraient être les bénéficiaires effectifs de ces revenus aux fins de l'article 11 même s'ils ne sont pas les bénéficiaires effectifs selon le droit des fiducies applicable.***

10. La réduction ou l'exonération de l'impôt dû au titre d'un élément de revenu est accordée par l'État de la source à un résident de l'autre État contractant afin d'éviter en totalité ou en partie la double imposition qui résulterait de l'imposition concurrente de ce même revenu par l'État de la résidence. Lorsqu'un élément de revenu est ~~perçu par~~ **payé à** un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le récipiendaire ~~immédiat~~ **direct** du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire ~~immédiat~~ **direct** du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence. [*le reste du paragraphe a été transféré dans un nouveau paragraphe 10.1*]

**10.1** Il serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans la cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais »<sup>1</sup> conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

---

[*Note de bas de page sur le paragraphe 10.1*]

1. Reproduit à la page R(6)-1 du volume II de la version complète du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

**10.2** *Dans ces différents exemples (agent, mandataire, société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur), le récipiendaire direct de l'intérêt n'est pas le « bénéficiaire effectif » parce que le droit du récipiendaire d'utiliser l'intérêt et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Cette obligation découle habituellement de documents juridiques pertinents, mais peut également exister en raison de faits et de circonstances qui montrent que, fondamentalement, le récipiendaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser l'intérêt et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Ce type d'obligation ne comprend pas les obligations contractuelles ou légales qui ne dépendent pas de la réception du paiement par le récipiendaire direct, comme les obligations qui ne dépendent pas de la réception du paiement et que le récipiendaire direct peut avoir en sa qualité de débiteur ou de partie à des transactions financières, ou les obligations générales de distribution des régimes de retraite et des organismes de placement collectif pouvant prétendre aux avantages de la Convention en vertu des principes énoncés aux paragraphes 6.8 à 6.34 des Commentaires sur l'article 1. Lorsque le récipiendaire d'un intérêt a effectivement le droit d'utiliser l'intérêt et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de cet intérêt. Il convient de souligner que l'article 11 fait référence au bénéficiaire effectif d'un intérêt par opposition au propriétaire de la*

*créance au titre de laquelle l'intérêt est payé, qui peuvent être deux personnes différentes dans certains cas.*

*10.3 Néanmoins, le fait que le récipiendaire d'un paiement d'intérêt soit considéré comme le bénéficiaire effectif de cet intérêt ne signifie pas que l'allégement fiscal prévu au paragraphe 2 doit être automatiquement accordé. Cet allégement ne doit pas être accordé dans les cas d'utilisation abusive de cette disposition (voir également le paragraphe 8 ci-dessus). Comme l'explique la section intitulée « Usage incorrect de la Convention » dans les Commentaires sur l'article 1, il existe de nombreux moyens de traiter le problème des sociétés relais et, plus généralement, les risques de chalandage fiscal, notamment des dispositions spécifiques anti-abus dans les conventions, les règles générales anti-abus, les règles faisant primer le fond sur la forme et les règles de « substance économique ». Bien que le concept de « bénéficiaire effectif » règle certaines formes d'évasion fiscale (notamment celles qui impliquent l'interposition d'un récipiendaire tenu de céder l'intérêt à une tierce personne), il ne couvre pas d'autres cas de chalandage fiscal et, par conséquent, ne doit pas être considéré comme limitant d'une quelconque façon l'application d'autres approches pour résoudre ces situations.*

*10.4 Les explications ci-dessus concernant la signification du terme « bénéficiaire effectif » montrent bien qu'il convient d'opérer une distinction entre le sens qui lui est donné dans le contexte de cet article et le sens différent qui lui a été donné dans le cadre d'autres instruments<sup>1</sup> portant sur la détermination des personnes (en général des personnes physiques) qui exercent le contrôle ultime sur des entités ou des actifs. Ce sens différent du terme « bénéficiaire effectif » ne peut pas être retenu dans le contexte de la Convention. De fait, ce sens, qui fait référence à des personnes physiques, n'est pas compatible avec la formulation explicite de l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10, qui désigne une situation dans laquelle une société est le bénéficiaire effectif d'un dividende. Dans le contexte des articles 10 et 11, le terme « bénéficiaire effectif » vise à résoudre les difficultés posées par l'utilisation des mots « payés à » en lien avec des dividendes et des intérêts, plutôt que les difficultés liées à la propriété des actions ou des créances sur lesquelles des dividendes ou des intérêts sont payés. C'est pourquoi il serait inopportun, dans le contexte de ces articles, d'envisager une signification qui renvoie aux personnes physiques qui exercent « en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique ».<sup>2</sup>*

---

*[Notes de bas de page sur le paragraphe 10.4]*

- 1. Voir, par exemple, Groupe d'action financière, Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération – Les Recommandations du GAFI (OCDE-GAFI, Paris, 2012), qui établissent en détail la norme internationale sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et qui donne la définition suivante du terme bénéficiaire effectif (page 120) : « L'expression bénéficiaire effectif désigne la ou les personnes physiques qui en dernier lieu possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de laquelle une opération est effectuée. Sont également comprises les personnes qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique. » De même, le rapport de 2001 du Groupe de direction de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise, « Au-delà des apparences : l'utilisation des entités juridiques à des fins illicites » (OCDE, Paris, 2001), donne la définition suivante du concept de bénéficiaire effectif (page 16) :*

*Dans le présent rapport, on entend par « bénéficiaire effectif » la personne physique qui est l'ultime titulaire de la propriété. Dans certaines situations, il faut, pour détecter le bénéficiaire effectif, lever le voile de toute une série de personnes morales*

*ou physiques intermédiaires pour arriver à la personne physique qui est le véritable bénéficiaire. Dans le cas des sociétés de capitaux, la propriété est détenue par les actionnaires ou par les associés. Dans le cas des sociétés de personnes, elle appartient aux associés et aux commanditaires ou commandités. Lorsqu'il s'agit d'une fiducie ou d'une fondation, la propriété effective renvoie aux bénéficiaires, y compris les constituants ou les fondateurs.*

2. *Voir la définition du Groupe d'action financière citée dans la note précédente.*

11. Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers est interposé entre le bénéficiaire et l'organisme payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle de Convention a été modifié en 1995 **et en 2014** pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres). ~~Les États qui veulent expliciter ce point peuvent le faire lors des négociations bilatérales.~~

42. Remplacer le paragraphe 20 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

20. En ce qui concerne plus particulièrement les fonds publics et les obligations d'emprunts, le texte précise que les primes et lots attachés à ces titres constituent des intérêts. D'une façon générale, l'intérêt produit par un titre d'obligation et susceptible d'être imposé comme tel dans l'État de la source est tout ce que l'établissement émetteur de l'emprunt verse en sus du montant payé par le souscripteur, donc l'intérêt courant majoré, le cas échéant, de la prime de remboursement ou d'émission. Il s'ensuit que lorsqu'une obligation est émise au-dessus du pair, l'excédent du montant payé par le souscripteur sur le montant remboursable constitue un intérêt négatif qui doit être déduit **de l'intérêt déclaré afin de déterminer** les intérêts imposables. Par ailleurs, **la définition des intérêts ne couvre pas le bénéfice ou la perte qui ne peut pas être attribué à une différence entre ce que l'émetteur a reçu et ce qu'il a payé (comme, par exemple, un bénéfice ou une perte, qui ne représente pas des intérêts courus, un intérêt précompté ou une prime d'émission initiale,** qu'un porteur d'obligation **telle qu'une obligation d'emprunt** réalise par une vente à un tiers **ou par le remboursement du principal d'un titre qu'il a acquis auprès d'un porteur précédent pour un montant différent de celui reçu par l'émetteur du titre).** ~~n'entre pas dans la notion de l'intérêt.~~ Suivant le cas, il peut alors s'agir **de bénéfices ou pertes d'entreprise** ~~d'un résultat commercial~~, d'un gain ou d'une perte en capital ou d'un revenu tombant sous l'application de l'article 21.

**20.1 La somme que le vendeur d'une obligation perçoit comprend généralement les intérêts courus, mais non encore exigibles, au moment de la vente de l'obligation. Le plus souvent, l'État de la source n'essayera pas de taxer ces intérêts courus au moment de l'aliénation et imposera uniquement l'acquéreur de l'obligation d'emprunt sur le montant intégral des intérêts payés ultérieurement (on suppose généralement qu'en pareil cas, le prix payé par l'acquéreur pour l'obligation tient compte de la dette fiscale future de l'acquéreur sur les intérêts courus au bénéfice du vendeur au moment de l'aliénation). Toutefois, dans certaines circonstances, certains États imposent le vendeur d'une obligation sur les intérêts courus au moment de l'aliénation (par exemple, lorsqu'une obligation est vendue à une entité non imposable). Ces intérêts courus sont couverts par la définition des intérêts et peuvent donc être imposés par l'État de la source. Dans ce cas, cet État ne devrait pas imposer de nouveau le même montant comme revenu que tire l'acquéreur de l'obligation lorsque les intérêts deviennent exigibles par la suite.**

43. Remplacer le paragraphe 38 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

38. Le Chili, la Hongrie, Israël, le Mexique, le Portugal, la République slovaque et la Turquie font une réserve sur le taux d'impôt prévu au paragraphe 2.

44. Ajouter le nouveau paragraphe 39 suivant aux Commentaires sur l'article 11 :

**39. Israël se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle un résident d'un État contractant peut choisir que ses revenus d'intérêts soient imposés comme si ces revenus étaient des bénéfices d'entreprise imposables selon l'article 7.**

45. Ajouter le nouveau paragraphe 40.1 suivant aux Commentaires sur l'article 11 :

**40.1 L'Estonie se réserve 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.**

46. Remplacer le paragraphe 42 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

42. La Belgique, le Canada, l'Estonie et l'Irlande se réservent le droit de modifier la définition des intérêts de façon que les paiements d'intérêts considérés comme distributions selon leur droit interne tombent sous le coup de l'article 10.

47. Remplacer le paragraphe 44 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

44. Le Chili, l'Espagne, la Grèce et le Portugal se réservent le droit d'élargir la définition des intérêts en y incluant une référence à leur législation interne conformément à la définition qui figure dans le Projet de Convention de 1963.

### **Commentaires sur l'article 12**

48. Remplacer les paragraphes 4 à 4.2 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

4. La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 1 de l'article 12 pour clarifier l'application de l'article par rapport aux paiements à des intermédiaires afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus de redevances uniquement parce que ces revenus ont été ~~immédiatement perçus par~~ **payés directement** à un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. **Par conséquent**, le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique (*comme le sens que lui attribue le droit des fiducies de nombreux pays de common law*<sup>1</sup>), mais doit être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

---

[Note de bas de page sur le paragraphe 4]

1. **Par exemple, lorsque les fiduciaires d'une fiducie discrétionnaire ne distribuent pas les redevances perçues au cours d'une période donnée, ces fiduciaires, agissant en cette qualité (ou la fiducie si elle est reconnue en tant que contribuable distinct), pourraient être les bénéficiaires effectifs de ces revenus aux fins de l'article 12 même s'ils ne sont pas les bénéficiaires effectifs selon le droit des fiducies applicable.**

4.1 La réduction ou l'exonération de l'impôt dû au titre d'un élément de revenu est accordée par l'État de la source à un résident de l'autre État contractant afin d'éviter en totalité ou en partie la double imposition qui résulterait de l'imposition concurrente de ce même revenu par l'État de la résidence. Lorsqu'un élément de revenu est ~~perçu par~~ **payé** à un résident d'un État contractant

agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le récipiendaire ~~immédiat~~**direct** du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire ~~immédiat~~**direct** du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence. [*le reste du paragraphe a été transféré dans un nouveau paragraphe 4.2*]

**4.2** Il serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans la cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais »<sup>1</sup> conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

---

[*Note de bas de page sur le paragraphe 4.2*]

1. Reproduit à la page R(6)-1 du volume II de la version complète du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

**4.3** *Dans ces différents exemples (agent, mandataire, société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur), le récipiendaire direct des redevances n'est pas le « bénéficiaire effectif » parce que le droit du récipiendaire d'utiliser les redevances et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Cette obligation découle habituellement de documents juridiques pertinents, mais peut également exister en raison de faits et de circonstances qui montrent que, fondamentalement, le récipiendaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser les redevances et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Ce type d'obligation ne couvre pas les obligations contractuelles ou légales qui ne dépendent pas de la réception du paiement par le récipiendaire direct, comme les obligations qui ne dépendent pas de la réception du paiement et que le récipiendaire direct peut avoir en sa qualité de débiteur ou de partie à des transactions financières, ou les obligations générales de distribution des régimes de retraite et des organismes de placement collectif pouvant prétendre aux avantages de la Convention en vertu des principes énoncés aux paragraphes 6.8 à 6.34 des Commentaires sur l'article 1. Lorsque le récipiendaire de redevances a effectivement le droit d'utiliser ces redevances et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de ces redevances. Il convient de souligner que l'article 12 fait référence au bénéficiaire effectif de redevances par opposition au propriétaire du droit ou du bien au titre duquel les redevances sont payées, qui peuvent être deux personnes différentes dans certains cas.*

**4.4** *Néanmoins, le fait que le récipiendaire de redevances soit considéré comme le bénéficiaire effectif de ces redevances ne signifie pas que les dispositions prévues au paragraphe 1 doivent être automatiquement appliquées. Le bénéfice de ces dispositions ne doit pas être accordé dans les cas d'utilisation abusive (voir également le paragraphe 7 ci-dessous). Comme l'explique la section intitulée « Usage incorrect de la Convention » dans les Commentaires sur l'article 1, il existe de nombreux moyens de traiter le problème des sociétés relais et, plus généralement, les risques de chalandage fiscal, notamment des dispositions spécifiques anti-abus dans les conventions, les*

*règles générales anti-abus, les règles faisant primer le fond sur la forme et les règles de « substance économique ». Bien que le concept de « bénéficiaire effectif » règle certaines formes d'évasion fiscale (notamment celles qui impliquent l'interposition d'un récipiendaire tenu de céder les redevances à une tierce personne), il ne couvre pas d'autres cas de chalandage fiscal et, par conséquent, ne doit pas être considéré comme limitant d'une quelconque façon l'application d'autres approches pour résoudre ces situations.*

*4.5 Les explications ci-dessus concernant la signification du terme « bénéficiaire effectif » montrent bien qu'il convient d'opérer une distinction entre le sens qui lui est donné dans le contexte de cet article et le sens différent qui lui a été donné dans le cadre d'autres instruments<sup>1</sup> portant sur la détermination des personnes (en général des personnes physiques) qui exercent le contrôle ultime sur des entités ou des actifs. Ce sens différent du terme « bénéficiaire effectif » ne peut pas être retenu dans le contexte de la Convention. De fait, ce sens, qui fait référence à des personnes physiques, n'est pas compatible avec la formulation explicite de l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10, qui désigne une situation dans laquelle une société est le bénéficiaire effectif d'un dividende. Le terme « bénéficiaire effectif » vise à résoudre les difficultés posées par l'utilisation des mots « payés à », qui figurent au paragraphe 1 des articles 10 et 11 et qui sont également utilisés au paragraphe 1 de l'article 12 du Modèle de Convention de double imposition de 1977, en lien avec des dividendes, des intérêts et des redevances, plutôt que les difficultés liées à la propriété des actions, des créances, des biens ou des droits au titre desquels ces dividendes, intérêts ou redevances sont payés. C'est pourquoi il serait inopportun, dans le contexte de ces articles, d'envisager une signification qui renvoie aux personnes physiques qui exercent « en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique ».<sup>2</sup>*

---

*[Notes de bas de page sur le paragraphe 4.5]*

- 1. Voir, par exemple, Groupe d'action financière, Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération – Les Recommandations du GAFI (OCDE-GAFI, Paris, 2012), qui établissent en détail la norme internationale sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et qui donne la définition suivante du terme bénéficiaire effectif (page 120) : « L'expression bénéficiaire effectif désigne la ou les personnes physiques qui en dernier lieu possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de laquelle une opération est effectuée. Sont également comprises les personnes qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique. » De même, le rapport de 2001 du Groupe de direction de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise, « Au-delà des apparences : l'utilisation des entités juridiques à des fins illicites » (OCDE, Paris, 2001), donne la définition suivante du concept de bénéficiaire effectif (page 16) :*

*Dans le présent rapport, on entend par « bénéficiaire effectif » la personne physique qui est l'ultime titulaire de la propriété. Dans certaines situations, il faut, pour détecter le bénéficiaire effectif, lever le voile de toute une série de personnes morales ou physiques intermédiaires pour arriver à la personne physique qui est le véritable bénéficiaire. Dans le cas des sociétés de capitaux, la propriété est détenue par les actionnaires ou par les associés. Dans le cas des sociétés de personnes, elle appartient aux associés et aux commanditaires ou commandités. Lorsqu'il s'agit d'une fiducie ou d'une fondation, la propriété effective renvoie aux bénéficiaires, y compris les constituants ou les fondateurs.*

- 2. Voir la définition du Groupe d'action financière citée dans la note précédente.*

4.62 Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, ~~la limitation~~ **l'exemption** de l'impôt dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers est interposé entre le bénéficiaire et le payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle de Convention a été modifié en ~~1995~~ **1997** pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres). ~~Les États qui veulent expliciter ce point peuvent le faire lors des négociations bilatérales~~

49. Renuméroter le paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 12 comme suit :

~~32.~~**31.3** S'agissant du paragraphe 9.1, l'*Allemagne* réserve sa position sur la question de savoir si, et dans quelles conditions, les rémunérations payées pour l'acquisition d'un droit de disposition de la capacité de transport d'une conduite ou de la capacité d'installations techniques, de lignes et de câbles pour la transmission d'électricité ou de communications (incluant la transmission d'émissions de radio et de télévision) peuvent être considérées comme des rémunérations payées pour la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique.

50. Renuméroter le paragraphe 32.1 des Commentaires sur l'article 12 comme suit :

~~32.~~**138.** La *Grèce* se réserve le droit d'inclure dans la définition de redevances les paiements décrits aux paragraphes 9.1, 9.2 et 9.3.

51. Remplacer le paragraphe 40 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

40. Le *Canada*, le *Chili*, la *Corée*, ~~la Hongrie~~, la *République slovaque* et la *République tchèque* 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 ».

52. Supprimer le paragraphe 45 suivant des Commentaires sur l'article 12 :

~~45. — L'Espagne se réserve le droit de continuer à adhérer dans ses conventions à une définition des redevances qui inclut les revenus de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique et de conteneurs.~~

53. Renuméroter les paragraphes 46.2 and 46.3 des Commentaires sur l'article 12 comme suit :

~~46.~~**231.4** La *Grèce* n'adhère pas à l'interprétation donnée au sixième tiret du paragraphe 11.4 et est d'avis que tous les paiements correspondants tombent sous le coup de l'article.

~~46.~~**331.5** La *Grèce* n'adhère pas à l'interprétation donnée aux paragraphes 17.2 et 17.3 car les paiements liés au téléchargement de logiciels informatiques doivent être considérés comme des redevances même si ces produits sont acquis pour l'usage personnel ou commercial de l'acquéreur.

54. Remplacer le paragraphe 48 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

48. L'*Australie*, la *Belgique*, le *Canada*, le *Chili*, l'*Estonie*, la *France*, *Israël*, le *Mexique*, la *République slovaque*, la *République tchèque* et la *Slovénie* se réservent le droit, afin de combler ce qu'ils considèrent comme une lacune de l'article, de proposer une disposition définissant la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui traite du même problème dans le cas des intérêts.

### Commentaires sur l'article 13

55. Remplacer le paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

3. L'article ne traite pas des questions mentionnées ci-dessus. Il appartient au droit interne de chaque État contractant de déterminer si les gains en capital doivent être imposés et, dans l'affirmative, comment ils doivent l'être. L'article ne peut en aucune manière être interprété comme donnant à un État le droit d'imposer les gains en capital si ce droit n'est pas stipulé dans le droit interne. [*le reste du paragraphe a été transféré dans un nouveau paragraphe 3.1*]

**3.1** L'article ne précise pas la nature de l'impôt auquel il s'applique. Il est entendu que l'article doit s'appliquer à toutes les catégories d'impôts perçus sur les gains en capital par un État contractant. La formulation de l'article 2 est assez large pour atteindre ce but et pour comprendre également les impôts spéciaux sur les gains en capital. ***De même, lorsque l'article autorise un État contractant à imposer un gain en capital, ce droit s'applique à l'intégralité du gain et pas seulement à la fraction accumulée après l'entrée en vigueur d'une convention (sous réserve de dispositions contraires qui pourraient être adoptées lors de négociations bilatérales), même dans l'éventualité d'une nouvelle convention remplaçant une ancienne convention qui n'autorisait pas cette imposition.***

56. Remplacer le paragraphe 24 des Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

24. Le paragraphe 2 traite des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise. L'expression « biens mobiliers » désigne tous les biens autres que les biens immobiliers couverts par le paragraphe 1. Elle comprend également les biens incorporels, tels que la clientèle (goodwill), les droits d'usage et ***les permis d'émission***. Les gains provenant de l'aliénation de ces biens mobiliers sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable, ce qui correspond aux règles relatives aux bénéfices des entreprises (article 7).

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

31. Si des actions sont ~~vendues~~ ***aliénées*** par un actionnaire à la société qui les a émises, lors de la liquidation de ~~la société qui les a émises~~ ***de cette société, du rachat d'actions*** ou de la réduction de son ~~capital social libéré de cette société,~~ la différence entre le ***produit obtenu par l'actionnaire*** ~~prix de vente~~ et la valeur nominale des actions peut être traitée, dans l'État dont la société est un résident, comme une distribution des bénéfices mis en réserve et non comme un gain en capital. L'article ne s'oppose pas à ce que l'État de résidence de la société impose de telles distributions aux taux prévus à l'article 10 ; une telle imposition est permise parce que cette différence est comprise dans la définition du terme « dividendes » donnée au paragraphe 3 de l'article 10 tel qu'il est interprété au paragraphe 28 des Commentaires qui s'y rapportent, ***dans la mesure où le droit interne de cet État traite cette différence comme un revenu provenant d'actions. Comme l'expliquent les paragraphes 32.1 à 32.7 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B, lorsque l'État de la société qui a émis les actions traite cette différence comme un dividende, l'État de résidence de l'actionnaire est tenu d'éliminer la double imposition même si cette différence constitue un gain en capital aux termes de son droit interne.*** La même interprétation peut s'appliquer lorsque des obligations d'emprunt sont remboursées par le débiteur à un prix supérieur à la valeur nominale ou à la valeur à laquelle les obligations ont été émises ; dans ce cas, la différence peut représenter un intérêt et, en conséquence, être assujettie à un impôt limité dans l'État de la source de l'intérêt, conformément à l'article 11 (voir également les paragraphes 20 et 21 des Commentaires sur l'article 11).

58. Ajouter le titre et le nouveau paragraphe 32.1 suivants aux Commentaires sur l'article 13 :

### Observation sur les Commentaires

*32.1 En ce qui concerne le paragraphe 3.1, l'Allemagne et l'Autriche sont d'avis que lorsqu'une nouvelle convention fiscale entre en vigueur, ces pays ne peuvent être privés du droit d'imposer les gains en capital qui se sont accumulés dans ces pays avant la date à laquelle la nouvelle convention fiscale devient applicable.*

#### *Commentaires sur l'article 15*

59. Ajouter les paragraphes 2.3 à 2.16 suivants aux Commentaires sur l'article 15 :

*2.3 Dans certains cas, il peut être difficile de déterminer quelle fraction des salaires, traitements et autres rémunérations similaires versés à une personne provient de l'exercice d'un emploi dans un État donné. Les paragraphes 12.6 à 12.13 ci-dessous traitent cette question sous l'angle de l'octroi d'options d'achat d'actions à un salarié qui exerce son emploi dans différents États. La question peut également se poser dans le cas de paiements effectués après la cessation de l'emploi. Ces paiements peuvent poser des problèmes conventionnels dans différentes situations transfrontalières, y compris les cas où ces paiements sont faits à des travailleurs transfrontaliers, à des salariés qui ont travaillé dans plusieurs pays au cours de leur carrière ou à des salariés qui ont été détachés à l'étranger et qui sont rapatriés peu de temps avant la cessation de leur emploi. Quelle que soit la terminologie utilisée pour désigner ces paiements, il est indispensable de déterminer à quoi se rattache réellement chacun de ces paiements en tenant compte des faits et circonstances propres à chaque cas, afin de déterminer si le paiement constitue des « salaires, traitements et autres rémunérations similaires » et dans quelle mesure ce paiement, ou une fraction de ce paiement, peut être considéré comme provenant de l'exercice d'un emploi dans un État donné. Les paragraphes suivants examinent ces questions pour différents types de paiements souvent effectués à la suite de la cessation d'un emploi.*

*2.4 Toute rémunération versée après la cessation d'un emploi au titre d'un travail accompli avant la cessation de cet emploi (par exemple, un salaire ou une prime au titre de la dernière période de travail ou des commissions pour des ventes réalisées au cours de cette période) sera considérée comme provenant de l'État dans lequel les activités au titre desquelles la rémunération a été payée ont été exercées.*

*2.5 Un paiement effectué au titre de jours de vacances ou de maladie non utilisés acquis au cours de la dernière année d'emploi fait partie de la rémunération relative à la période de travail qui ouvre droit aux jours de vacances ou de maladie. Un salarié peut également avoir droit, à la fin de son emploi, au paiement de jours de vacances et de maladie au titre d'un certain nombre d'années antérieures qui n'ont pas été utilisés au cours de ces années. Sauf faits et circonstances indiquant que tel n'est pas le cas, un paiement reçu après la cessation de l'emploi à titre de rémunération de jours de vacances et de maladie rattachés à des années précédentes et non utilisés lors de ces années doit être considéré comme un avantage auquel le salarié avait droit au titre de ses douze derniers mois d'emploi, attribué proportionnellement aux différents endroits où l'emploi a été exercé au cours de cette période. Une conclusion différente se justifierait dans un cas où il serait établi, sur la base des antécédents d'emploi du contribuable, que ces jours de vacances et de maladie se rapportent clairement à des périodes spécifiques d'emploi antérieur et que le paiement constitue une rémunération au titre de ces périodes d'emploi. Toutefois, les États doivent tenir compte du fait que l'ancien salarié a peut-être déjà été imposé sur ces jours de vacances et de maladie au cours de l'année à laquelle ils se rapportent. Supposons par exemple qu'en vertu du droit fiscal interne d'un État, les jours de vacances et de maladie accordés au titre de périodes de travail effectuées sur le territoire de cet État sont considérés comme un avantage*

*imposable au cours de l'année fiscale durant laquelle le travail correspondant a été accompli et sont imposés en conséquence. En pareil cas, l'État de résidence de l'ancien salarié au moment du paiement ultérieur au titre des jours de vacances/maladie doit éliminer la double imposition en ce qui concerne cet impôt, et tout État dans lequel l'ancien salarié peut avoir travaillé au cours de sa dernière année d'emploi doit, de la même manière, considérer que tout paiement effectué au titre de jours de vacances/maladie non utilisés lors d'années antérieures et déjà imposé lors de ces années ne se rapportait pas à des activités exercées au cours de la dernière année d'emploi.*

*2.6 Dans certains cas, l'employeur est tenu (en vertu de la loi ou d'un contrat) de donner un préavis au salarié avant de mettre fin à son emploi. Si le salarié est dispensé de travailler pendant la période de préavis et perçoit simplement la rémunération correspondant à cette période, cette rémunération est de toute évidence perçue en vertu de l'emploi et constitue donc une rémunération « reçue à ce titre » aux fins du paragraphe 1. La rémunération reçue en pareil cas doit être considérée comme provenant de l'État où il est raisonnable de penser que le salarié aurait travaillé au cours de la période de préavis. Aux fins de déterminer où il est raisonnable de considérer que le salarié aurait travaillé au cours de la période de préavis, il convient de tenir compte de tous les faits et circonstances. Le plus souvent, il s'agira du dernier endroit où le salarié a travaillé pendant une longue période de temps avant qu'il soit mis fin à l'emploi ; par ailleurs, il serait de toute évidence inopportun de tenir compte d'une période d'emploi durant laquelle le salarié aurait dû travailler dans un État alors qu'il n'a en fait pas travaillé dans cet État pendant une longue période de temps.*

*2.7 Une indemnité de licenciement (également appelée « indemnité de perte d'emploi ») qu'un employeur est tenu (en vertu de la loi ou d'un contrat) de payer à un salarié dont l'emploi a pris fin constitue un cas de figure différent. Ce type de paiement est souvent, mais pas toujours, calculé en référence à la période d'emploi antérieur au service de l'employeur. Sauf faits et circonstances indiquant que tel n'est pas le cas, une telle indemnité de licenciement doit être considérée comme une rémunération pour les douze derniers mois d'emploi, couverte par l'article et attribuée proportionnellement aux différents endroits où l'emploi a été exercé au cours de cette période ; elle constitue dès lors une rémunération reçue au titre de cet emploi aux fins de la dernière phrase du paragraphe 1.*

*2.8 Une personne dont l'emploi a pris fin peut être juridiquement fondée à prétendre que cette cessation d'emploi constitue une violation de son contrat de travail, de la loi ou d'une convention collective ; il peut également exister d'autres motifs juridiques de réclamer des dommages-intérêts, en fonction des circonstances dans lesquelles il a été mis fin à l'emploi. Cette personne peut, en vertu d'un règlement à l'amiable ou d'une décision judiciaire, percevoir des dommages-intérêts au titre de la violation des obligations contractuelles ou juridiques concernées. Le traitement de ce paiement au regard de la Convention dépendra de l'objectif d'indemnisation poursuivi. Si par exemple des dommages-intérêts sont accordés parce que le préavis était insuffisant ou parce que l'indemnité de licenciement légale ou contractuelle n'a pas été payée, ils doivent être traités comme la rémunération qu'ils remplacent. En revanche, des dommages-intérêts punitifs ou des dommages-intérêts accordés pour des motifs tels qu'un traitement discriminatoire ou une atteinte à la réputation doivent être traités différemment ; ces paiements relèvent normalement de l'article 21.*

*2.9 Selon les dispositions d'un contrat de travail ou d'un règlement intervenu à la suite de la cessation d'un emploi, un ancien salarié peut recevoir un paiement en contrepartie de l'obligation de ne pas travailler pour un concurrent de son ancien employeur. Cette obligation est presque toujours limitée dans le temps et souvent aussi dans l'espace. Bien qu'un tel paiement soit directement lié à l'emploi et constitue donc une « rémunération ... reçue au titre d'un emploi*

*salarié », il ne constitue pas, le plus souvent, une rémunération reçue au titre d'activités exercées avant la cessation de cet emploi. C'est pourquoi il ne sera généralement imposable que dans l'État où le bénéficiaire réside au moment où il reçoit le paiement. Néanmoins, si un tel paiement effectué après la cessation de l'emploi constitue en substance une rémunération au titre d'activités exercées au cours de cet emploi (ce qui peut être le cas lorsque, par exemple, l'obligation de non-concurrence n'a guère d'intérêt pour l'ancien employeur), le paiement doit être traité de la même manière que la rémunération reçue au titre du travail accompli pendant la période d'emploi concernée. De même, dans certains pays, une partie de la rémunération mensuelle du salarié au cours de l'emploi constitue une contrepartie pour l'obligation de ne pas travailler pour un concurrent pendant une certaine période de temps suivant la cessation de l'emploi de sorte qu'aucune indemnité de non-concurrence n'est payée après la cessation de l'emploi ; dans ce cas, les principes énoncés dans la première partie du présent paragraphe ne sont pas applicables et la partie de la rémunération reçue au cours de l'emploi qui se rattache à cette obligation doit être traitée de la même manière que le reste de cette rémunération.*

*2.10 Comme l'expliquent les paragraphes 4 à 6 des Commentaires sur l'article 18, divers paiements peuvent être effectués après la cessation d'un emploi au titre de cotisations de retraite ou de droits à la retraite de l'ancien salarié. Selon le paragraphe 6 de ces Commentaires, « [s]avoir si un versement spécifique doit être considéré comme autre rémunération similaire à une pension ou comme rémunération finale de services relevant de l'article 15 est une question de fait ». Le paragraphe cite « [l]e remboursement des cotisations de pension (après un emploi temporaire, par exemple) » comme exemple de paiement qui ne relève pas de l'article 18. Dans la mesure où un tel remboursement de cotisations constituerait une rémunération supplémentaire payée au titre d'un emploi antérieur en raison de la cessation de cet emploi, il serait régi par l'article 15 et devrait être considéré comme provenant de l'État où l'emploi était exercé au moment où il a pris fin.*

*2.11 Des paiements peuvent être effectués après la cessation d'un emploi en application de différents accords de rémunération différée. De tels paiements doivent être traités comme des rémunérations relevant de l'article 15 et, dans la mesure où ils peuvent être associés à une période spécifique d'emploi dans un État donné, doivent être considérés comme résultant des activités exercées dans cet État. Étant donné que de nombreux États n'autorisent pas le report d'impôt sur une rémunération d'emploi même si le paiement de cette rémunération est différé, il est important que les États qui imposent les paiements de rémunération différée reçus après la cessation de l'emploi veillent à ce que la double imposition soit éliminée.*

*2.12 Divers paiements peuvent être effectués après la cessation d'un emploi au titre de l'intéressement en général et des options d'achat d'actions en particulier. Bien que le traitement de chacun de ces paiements au regard de la Convention dépende de ses caractéristiques propres, les principes exposés aux paragraphes 12 à 12.15 des Commentaires, qui concernent spécifiquement les options d'achat d'actions, sont utiles pour le traitement d'autres formes d'intéressement.*

*2.13 Un salarié peut avoir droit à une couverture médicale ou d'assurance vie pendant une certaine période après la cessation de son emploi. Il peut également bénéficier d'autres avantages, comme les services d'un organisme de placement ou d'un conseiller en recherche d'emploi. Sauf faits et circonstances indiquant que tel n'est pas le cas, ces avantages doivent être considérés comme des rémunérations couvertes par l'article et provenant de l'État où l'emploi était exercé au moment où il a pris fin (et donc au moment où est née l'obligation de paiement).*

*2.14 Un autre type de paiement susceptible d'être effectué au moment de la cessation d'un emploi ou après cette cessation est une indemnisation pour la perte de revenus futurs résultant d'un accident ou d'une incapacité survenus au cours de l'emploi. Le traitement d'un tel paiement au regard de la Convention dépend du contexte juridique dans lequel il est effectué. Par exemple, les paiements relevant d'un système de sécurité sociale, tel qu'une caisse d'indemnisation des travailleurs, peuvent relever des articles 18, 19 ou 21 (voir le paragraphe 24 des Commentaires sur l'article 18). Un paiement qui constitue une prestation de pension serait régi par l'article 18. Un paiement effectué parce que le salarié est juridiquement fondé à réclamer des dommages-intérêts à son employeur au titre d'une maladie ou d'un accident du travail relèverait généralement de l'article 21. Un paiement effectué par l'employeur en application des dispositions du contrat de travail, même si la maladie ou l'accident n'est pas d'origine professionnelle ou si l'employeur n'en est pas responsable, devrait être traité de la même manière qu'une indemnité de licenciement : sauf faits et circonstances indiquant que tel n'est pas le cas, ce paiement devrait être considéré comme une rémunération pour les douze derniers mois d'emploi, couverte par l'article et attribuée proportionnellement aux différents endroits où l'emploi a été exercé au cours de cette période. Toutefois, une indemnité pour incapacité temporaire versée en cours d'emploi devrait être traitée de la même manière que le paiement de jours de maladie en cours d'emploi ; elle relèverait de l'article 15 (ou de l'article 17 dans le cas d'artistes et de sportifs) et serait imposable dans l'État où le salarié exerçait normalement son emploi avant de tomber malade ou de se blesser.*

*2.15 Après la cessation de son emploi, un vendeur peut recevoir un paiement en lien avec la perte de commissions futures. Le traitement de ce paiement au regard de la Convention dépend du contexte juridique dans lequel il est effectué. En fonction des circonstances, ce paiement peut constituer une rémunération différée à laquelle le vendeur avait droit au titre de ventes antérieures, ou peut être effectué en application d'une disposition du contrat de travail accordant au vendeur le droit de percevoir des commissions sur des ventes futures éventuelles à un client que le vendeur a procuré à son employeur ; dans les deux cas, le paiement doit être considéré comme une rémunération des activités exercées par le salarié qui ont fait naître le droit à ces commissions. Un paiement qui constitue une indemnisation pour des commissions futures que le vendeur aurait probablement perçues s'il avait continué de travailler pour le même employeur peut aussi constituer une indemnisation pour licenciement abusif ou une forme d'indemnité de licenciement ; si tel est le cas, le paiement doit être traité en conséquence.*

*2.16 Dans le cadre d'un règlement transitoire aboutissant à une cessation d'emploi, un salarié peut recevoir tout ou partie de son salaire pour une période durant laquelle il ne travaillera pas. Si le salaire est payé par l'employeur pour une période durant laquelle le salarié n'est pas tenu de travailler alors même que son emploi n'a pas pris fin, le salaire continue d'être perçu en vertu de l'emploi et constitue donc une rémunération « reçue à ce titre » aux fins du paragraphe 1. La rémunération reçue en pareil cas doit être considérée comme provenant de l'État où il est raisonnable de penser que le salarié aurait travaillé au cours de cette période, qui est le plus souvent l'État dans lequel les activités liées à l'emploi étaient exercées avant la cessation de l'emploi.*

60. Ajouter le nouveau paragraphe 4.1 suivant aux Commentaires sur l'article 15 :

*4.1 La référence à « l'année fiscale considérée » doit être interprétée comme une référence à l'année fiscale de l'État contractant dans lequel un résident de l'autre État contractant a exercé son emploi et durant laquelle les services correspondants ont été rendus. Supposons par exemple que l'année fiscale de l'État S commence le 1<sup>er</sup> janvier et se termine le 31 décembre et qu'un résident de l'État R soit présent et exerce son emploi dans l'État S entre le 1<sup>er</sup> août 00 et le 28 février 01. Aux*

*fins de l'alinéa a) du paragraphe 2, toute période de douze mois qui débute entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 00 ou qui s'achève entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 01 et qui englobe une partie de la période des services serait pertinente. Par exemple, la période de douze mois comprise entre le 1<sup>er</sup> août 00 et le 31 juillet 01, qui débute durant l'année fiscale 00 et au cours de laquelle la personne était présente dans l'État S pendant plus de 183 jours, inclurait les services rendus dans cet État entre le 1<sup>er</sup> août et le 31 décembre 00 ; de même, la période de douze mois comprise entre le 1<sup>er</sup> mars 00 et le 28 février 01, qui s'achève durant l'année fiscale 01 et au cours de laquelle la personne était présente dans l'État S pendant plus de 183 jours, inclurait les services rendus dans cet État entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 28 février 01. La rémunération au titre des services correspondants n'a pas à être imposée au cours de l'année fiscale considérée : comme l'expliquent le paragraphe 2.2 ci-dessus et le paragraphe 12.1 ci-dessous, l'article autorise un État à imposer la rémunération provenant d'un emploi exercé dans cet État au cours d'une année donnée même si la rémunération de ces services est obtenue ou si l'impôt est prélevé au cours d'une année différente.*

61. Remplacer le paragraphe 13.1 des Commentaires sur l'article 15 par ce qui suit :

13.1 À propos du paragraphe 6.2, l'Allemagne considère qu'une telle société de personnes devrait être considérée comme l'employeur (comme sous la loi interne de la plupart des États membres de l'OCDE y compris lorsque ces États n'imposent pas les sociétés de personnes en tant que telles). La résidence de la société de personnes devrait donc être déterminée par hypothèse comme si elle était imposable en vertu de l'un des critères mentionnés au paragraphe 1 *de l'article 4*.

62. Remplacer le paragraphe 16 des Commentaires sur l'article 15 par ce qui suit :

16. ~~L'Allemagne et la~~ La Norvège se réservent le droit de se référer expressément dans le paragraphe 2 aux revenus perçus par des personnels d'un État contractant travaillant dans un autre État contractant en vertu d'un contrat de location de main-d'œuvre afin de préciser que l'exception prévue au paragraphe 2 ne s'applique pas aux situations de « location internationale de main-d'œuvre ».

#### *Commentaires sur l'article 16*

63. Ajouter le nouveau paragraphe 4 suivant aux Commentaires sur l'article 16 :

**4.** *L'Estonie se réserve le droit d'imposer conformément à cet article toute rémunération versée à un membre d'un conseil d'administration ou de quelque autre organe similaire d'une société résidente.*

#### *Commentaires sur l'article 17*

64. Remplacer le titre et les paragraphes 1 à 14 des Commentaires sur l'article 17 par ce qui suit :

### **COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 17 CONCERNANT L'IMPOSITION DES ARTISTES ET DES SPORTIFS**

#### *Paragraphe 1*

1. Le paragraphe 1 prévoit que les artistes et les sportifs qui sont des résidents d'un État contractant sont imposables dans l'autre État contractant où ils exercent leurs activités en cette qualité, que celles-ci aient un caractère d'activité d'entreprise ou d'activité salariée. Cette disposition fait donc exception, soit à la règle énoncée à l'article 7 (*sur lequel elle prévaut en vertu du paragraphe 4 de cet article*), soit à celle qui est stipulée au paragraphe 2 de l'article 15.

2. La règle ci-dessus permet d'éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent fréquemment en ce qui concerne l'imposition des artistes du spectacle et des sportifs qui se produisent à l'étranger. Par ailleurs, des dispositions trop rigides pourraient dans certains cas créer des obstacles aux échanges culturels. Pour pallier cet inconvénient, les États pourront d'un commun accord limiter l'application du paragraphe 1 aux activités d'entreprise. Pour ce faire, il suffira de ~~modifier le texte de l'article de façon à y prévoir qu'il s'applique sous réserve du seul article 7~~ **remplacer les termes « nonobstant les dispositions de l'article 15 » par « sous réserve des dispositions de l'article 15 » aux paragraphes 1 et 2.** Dans ce cas, les artistes du spectacle et les sportifs recevant un traitement ou un salaire tomberont automatiquement sous le coup de l'article 15 et bénéficieront des exemptions prévues au paragraphe 2 de cet article.

3. Le paragraphe 1 vise les artistes et sportifs. Il n'est pas possible de donner une définition précise du terme « artiste » mais le paragraphe 1 donne des exemples de personnes qui peuvent être considérées comme tels. Cette liste ne doit pas être considérée comme exhaustive. D'une part, ce terme inclut clairement l'acteur de théâtre, l'acteur de cinéma ~~et~~ l'acteur participant à des films publicitaires télévisés (ancien sportif compris). L'article peut aussi être appliqué aux artistes et sportifs participant à des activités de nature politique, sociale, religieuse ou charitable dès lors que ces activités comportent un élément de divertissement. Par contre, il ne s'applique pas aux intervenants invités à un colloque (*par exemple, un ancien responsable politique rémunéré pour une intervention*), à un modèle qui se produit en cette qualité (*qui présente des vêtements au cours d'un défilé de mode ou d'une séance photo, par exemple*) et non en tant qu'artiste ni au personnel administratif ou technique (par exemple les caméramen pour le tournage d'un film, les producteurs, les metteurs en scène, les chorégraphes, le personnel technique ou les accompagnateurs d'un groupe pop). Entre les deux, il existe une zone intermédiaire dans laquelle il convient d'apprécier le profil global des activités de la personne intéressée.

4. Un particulier peut à la fois diriger un spectacle et y participer, ou peut diriger et produire un programme de télévision ou un film tout en y jouant un rôle. Dans de tels cas, il convient de déterminer la nature des activités exercées dans le pays où le spectacle a eu lieu. Si celles-ci ont principalement un caractère de prestation scénique, l'article est applicable à tous les revenus correspondants que l'intéressé perçoit dans ce pays. Si, au contraire, la prestation scénique ne constitue qu'une partie négligeable de ses activités dans ce pays, le revenu sera totalement exclu du champ de l'article. Dans les situations intermédiaires, une répartition sera nécessaire.

5. Si aucune définition précise n'est donnée du terme de « sportif », celui-ci ne vise pas seulement les participants à des manifestations athlétiques traditionnelles (comme les coureurs à pied, les sauteurs et les nageurs). Il vise aussi, par exemple, les joueurs de golf, les jockeys, les joueurs de football, de cricket et de tennis ainsi que les coureurs automobiles.

6. L'article s'applique également à d'autres participants à des activités qui ont généralement le caractère de divertissement tels que les joueurs de billard ou de *snooker* et les participants à des tournois d'échec ou de bridge.

7. Le revenu perçu par les imprésarios, etc. pour organiser la prestation d'un artiste ou d'un sportif n'entrent pas dans le champ de l'article, mais tout revenu qu'ils perçoivent pour le compte de l'artiste ou du sportif est naturellement visé par cet article.

8. Le paragraphe 1 s'applique au revenu perçu directement ou indirectement, à titre individuel, par un artiste ou un sportif *qui effectue une prestation en cette qualité*. Dans certains cas, la rémunération n'est pas versée ~~directement~~ à l'exécutant ou à son imprésario/agent *directement au titre d'une prestation spécifique*. Ainsi, un musicien d'orchestre peut percevoir un salaire au lieu

d'être payé au cachet ; l'État contractant où se déroule un concert est en droit, conformément au paragraphe 1, d'imposer la part du salaire du musicien qui correspond à ce concert. De même, lorsqu'un artiste ou sportif est employé, par exemple par une société unipersonnelle, l'État où l'activité est exercée peut imposer une fraction appropriée de toute rémunération versée à la personne physique. En outre, lorsque la législation du pays permet de faire abstraction de telles entités, et de traiter les revenus comme revenant directement à l'individu, le paragraphe 1 permet à l'État où s'est déroulé un spectacle ~~produite la prestation~~ d'imposer le revenu perçu par l'entité au profit de l'individu pour ~~cette prestation-spectacle~~, même si ce revenu ne lui est pas versé effectivement sous forme de rémunération.

**8.1** *Le paragraphe s'applique quelle que soit l'entité qui verse le revenu. Par exemple, il couvre les prix et récompenses accordés par une fédération, une association ou une ligue nationale à une équipe ou à un individu en lien avec une manifestation sportive spécifique.*

9. Outre les droits obtenus au titre des manifestations *ou spectacles* auxquels ils participent directement, les artistes et sportifs perçoivent souvent des revenus sous forme de redevances, de droits de publicité ou de parrainage. En général, d'autres articles seront applicables chaque fois qu'il n'y a pas de ~~lien direct~~ *relation étroite* entre les revenus et ~~un spectacle public donné par l'artiste ou le sportif~~ *exercice d'activités* dans le pays intéressé. *Cette relation étroite existe généralement lorsqu'on ne peut pas considérer raisonnablement que le revenu aurait été obtenu si ces activités n'avaient pas été exercées. Cette relation peut être liée au moment où a lieu la manifestation générant le revenu (par exemple, un paiement reçu par un joueur de golf professionnel au titre d'un entretien accordé pendant un tournoi auquel il participe) ou à l'objet de cette rémunération (par exemple, un paiement versé à un joueur de tennis vedette en contrepartie de l'utilisation de son image sur des affiches qui font la publicité d'un tournoi auquel il participera).* Les redevances correspondant à des droits de la propriété intellectuelle relèvent normalement de l'article 12 plutôt que de l'article 17 (voir le paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12) mais en général les droits de publicité et de parrainage sortent du cadre de l'article 12. L'article 17 s'applique aux revenus de la publicité ou du parrainage, etc. qui ~~sont directement ou indirectement liés aux~~ *ont une relation étroite avec des manifestations ou spectacles qui ont lieu dans un État donné (par exemple, un paiement versé à un joueur de tennis qui porte sur son polo le logo, la marque commerciale ou le nom commercial d'un sponsor au cours d'un match). Cette relation étroite peut résulter d'un accord contractuel qui régit la participation à une manifestation désignée ou à un certain nombre de manifestations non précisées ; dans ce dernier cas, un État contractant dans lequel une ou plusieurs de ces manifestations ont lieu peut imposer une partie des droits de publicité ou de parrainage correspondants (comme il le ferait, par exemple, dans le cas d'une rémunération couvrant un certain nombre de spectacles non précisés ; voir les paragraphes 9.2 et 9.3).* Les revenus du même type qui ne peuvent être imputés à ces manifestations ou spectacles relèvent des règles normales de l'article 7 ou de l'article 15, le cas échéant. Les versements reçus en cas d'annulation d'un spectacle sortent également du cadre de l'article 17 et relèvent des articles 7 ou 15, selon le cas. *Divers paiements peuvent être effectués en lien avec l'exploitation de produits dérivés ; alors que le versement à un artiste ou à un sportif d'une partie du revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés étroitement lié à une manifestation ou spectacle mais qui ne constitue pas des redevances relève normalement de l'article 17, le versement d'un revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés à la suite de ventes réalisées dans un pays sans relation étroite avec des manifestations ou spectacles ayant eu lieu dans ce pays et qui ne constitue pas des redevances est normalement couvert par l'article 7 (ou par l'article 15, si ce revenu est versé à un salarié).*

**9.1** *Hormis les exemples ci-dessus, il existe un certain nombre de cas où il peut être difficile de déterminer si un élément de revenu spécifique est perçu par une personne en sa qualité*

*d'artiste ou de sportif à l'occasion d'activités personnelles exercées en cette qualité. Les principes suivants peuvent être utiles pour traiter ces situations :*

- *La référence à « un artiste ou un sportif » englobe toute personne qui intervient en cette qualité, même lors d'une manifestation unique. Aussi, l'article 17 peut s'appliquer à un amateur qui remporte un prix assorti d'une somme d'argent à l'issue d'une manifestation sportive, ou à une personne qui n'est pas un acteur mais qui perçoit un cachet pour une apparition unique dans un film ou dans une annonce publicitaire à la télévision.*
- *Comme indiqué dans les paragraphes précédents, les activités d'un artiste ou d'un sportif ne se limitent pas à la participation à un spectacle ou à une manifestation sportive dans un État donné, mais incluent également, à titre d'exemple, sa présence dans un film publicitaire ou lors d'interviews menés dans cet État qui sont étroitement liés à cette participation.*
- *Le simple fait de commenter ou de rendre compte d'un spectacle ou d'une manifestation sportive à laquelle le commentateur lui-même ne participe pas n'est pas assimilable à l'activité d'un artiste ou d'un sportif agissant en cette qualité. Par exemple, le cachet qu'un ancien sportif ou qu'un sportif victime d'une blessure perçoit parce qu'il commente la retransmission d'une manifestation sportive à laquelle il ne participe pas ne seraient pas couverts par l'article 17.*
- *La préparation, comme les répétitions et l'entraînement, fait partie des activités normales des artistes et des sportifs. Si un artiste ou un sportif est rémunéré pour le temps consacré aux répétitions, aux entraînements ou aux activités de préparation similaires accomplies dans un État (ce qui est très fréquent pour des artistes et sportifs salariés, mais peut également se produire pour une personne travaillant à son compte, comme un chanteur d'opéra tenu par contrat de participer à un certain nombre de répétitions), la rémunération correspondante, ainsi que la rémunération pour le temps passé à voyager dans cet État pour les spectacles, les répétitions et les entraînements (ou des activités de préparation similaires), relèveraient de cet article. Ce principe vaut indépendamment du fait que ces répétitions, entraînements ou préparations similaires se rattachent ou non à des manifestations publiques spécifiques dans cet État (par exemple, la rémunération versée au titre de la participation à un stage de préparation d'avant-saison serait couverte).*

**9.2** *Les artistes et les sportifs exercent souvent leurs activités dans différents États, ce qui nécessite de déterminer la fraction de leur revenu tirée des activités exercées dans chaque État. Bien que les faits et circonstances propres à chaque cas soient déterminants, les principes généraux suivants sont utiles à cette fin :*

- *Un élément de revenu qui est étroitement lié à des activités spécifiques exercées par l'artiste ou le sportif dans un État (par exemple, un prix décerné au vainqueur d'une compétition sportive se déroulant dans cet État ; une indemnité journalière versée au titre de la participation à un tournoi ou à un stage d'entraînement dans cet État ; une somme payée à un musicien pour un concert donné dans un État) sera considéré comme perçu au titre des activités exercées dans cet État.*
- *Comme l'indique le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 15, l'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce les activités au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés. Lorsque la rémunération perçue par un artiste ou un sportif salarié d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre couvre diverses activités qui doivent être exercées au cours d'une certaine période (par exemple, un salaire annuel couvrant différentes activités telles que : entraînements ou répétitions ;*

déplacements avec l'équipe, la troupe ou l'orchestre ; participation à un match ou à un spectacle public, etc.), il convient donc, sauf s'il s'avère que tout ou partie de la rémunération doit être répartie différemment, de répartir ce salaire ou cette rémunération en fonction des jours de travail passés dans chaque État dans lequel l'artiste ou le sportif est tenu, en vertu de son contrat de travail, d'exercer ces activités.

### 9.3 Les exemples suivants illustrent ces principes :

- *Exemple 1 : un chanteur non salarié perçoit une rémunération forfaitaire pour un certain nombre de concerts donnés dans différents États, à laquelle s'ajoute 5 % du total des ventes de billets de chaque concert. Dans ce cas, il semble approprié de répartir la rémunération forfaitaire en fonction du nombre de concerts donnés dans chaque État, mais de répartir la rémunération liée au pourcentage des ventes de billets en fonction de l'endroit où ont eu lieu les concerts pour lesquels les billets ont été vendus.*
- *Exemple 2 : un coureur cycliste est salarié d'une équipe. Aux termes de son contrat de travail, il est tenu de voyager avec son équipe, d'être présent lors de conférences de presse publiques organisées par son équipe et de participer aux entraînements et aux courses qui ont lieu dans différents pays. Il perçoit un salaire annuel fixe majoré de primes en fonction de son classement à l'issue des courses. Dans ce cas, il semble approprié de répartir le salaire en fonction du nombre de jours de travail durant lesquels il est présent dans chaque État où il exerce les activités liées à son emploi (par exemple, déplacements, entraînements, courses, apparitions publiques) et de répartir les primes en fonction de l'endroit où les courses correspondantes ont eu lieu.*

9.4 *Les paiements au titre de la diffusion simultanée d'une prestation d'un artiste ou d'un sportif versés directement à l'artiste ou au sportif ou à son profit (par exemple, un paiement effectué à la société de promotion de l'artiste ou du sportif) tombent sous le coup de l'article 17 (voir le paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12, qui porte aussi sur les paiements au titre des ventes ou de la diffusion publique ultérieures d'enregistrements de la prestation). Si toutefois le paiement est effectué à un tiers (au propriétaire des droits de diffusion, par exemple) et qu'il ne bénéficie pas à l'artiste, ce paiement n'est pas lié aux activités personnelles de l'artiste et, partant, ne constitue pas un revenu d'activités qu'un artiste ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité. Lorsque, par exemple, l'organisateur d'un tournoi de football détient tous les droits de la propriété intellectuelle qui se rattachent à la manifestation et, à ce titre, perçoit une rémunération pour les droits de diffusion liés à la manifestation, l'article 17 ne s'applique pas à cette rémunération ; de même, l'article 17 ne s'applique pas à la fraction de cette rémunération qui sera versée aux équipes participantes et qui ne sera pas redistribuée aux joueurs et ne bénéficie pas de quelque autre manière aux joueurs. La question de savoir si ces paiements constituent des redevances couvertes par l'article 12 dépendra, entre autres facteurs, de la nature juridique de ces droits de diffusion, notamment aux termes de la législation sur les droits d'auteur applicable.*

9.5 *Il est fréquent que les artistes et sportifs tirent, directement ou indirectement (par exemple, par le biais d'un paiement effectué à la société de promotion de l'artiste ou du sportif), une fraction substantielle de leur revenu sous la forme d'une rémunération en contrepartie de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, de leur « droit à l'image », par exemple pour l'utilisation de leur nom, de leur signature ou de leur image personnelle. Lorsque cette utilisation du droit à l'image de l'artiste ou du sportif n'est pas étroitement liée à la prestation de l'artiste ou du sportif dans un État donné, les paiements correspondants ne seront généralement pas couverts par l'article 17 (voir le paragraphe 9 ci-dessus). Il existe néanmoins des cas dans lesquels les paiements à un artiste ou à un sportif qui est résident d'un État contractant, ou à une autre*

*personne, au titre de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, du droit à l'image de cet artiste ou de ce sportif constituent en substance une rémunération des activités de cet artiste ou de ce sportif qui entrent dans le champ d'application de l'article 17 et qui se déroulent dans l'autre État contractant. En pareils cas, les dispositions du paragraphe 1 ou 2, en fonction des circonstances, s'appliquent.*

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.

*10.1 Certains États peuvent aussi considérer qu'il serait inapproprié d'appliquer l'article 17 à un artiste ou un sportif non résident qui ne serait pas par ailleurs imposable dans un État contractant (conformément aux dispositions de l'article 7 ou 15, par exemple) et qui, au cours d'une année d'imposition donnée, ne tire que de faibles revenus d'activités exercées dans cet État. Les États qui souhaitent exclure ces situations de l'application de l'article 17 peuvent le faire en utilisant une version alternative du paragraphe 1 ainsi rédigée :*

*Nonobstant les dispositions de l'article 7, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État, sauf si le montant brut de ces revenus tirés par ce résident de ces activités exercées au cours d'une année d'imposition de l'autre État contractant ne dépasse pas un montant équivalent à [15 000 droits de tirage spéciaux du FMI] libellé dans la monnaie de cet autre État au début de cette année d'imposition, ou tout autre montant convenu par les autorités compétentes avant cette année d'imposition et au titre de cette année d'imposition.*

*10.2 Le montant auquel la disposition ci-dessus fait référence est purement indicatif. La référence aux « droits de tirage spéciaux du FMI » évite de renvoyer à la monnaie de l'un des deux États contractants et permet de mentionner un montant qui reste relativement constant en valeur quelles que soient les fluctuations monétaires dans chaque État (les droits de tirage spéciaux du FMI sont basés sur un panier de monnaies révisé périodiquement et sont aisément exprimés dans la plupart des monnaies convertibles). De même, pour simplifier l'administration, la disposition envisagée stipule que la limite applicable dans un État pour une année d'imposition donnée est le montant converti dans la monnaie de cet État au début de cette année. La*

*disposition autorise également les autorités compétentes à réviser ce montant lorsqu'elles le jugent approprié ; toutefois, au lieu d'adopter un montant fixe, certains États peuvent préférer opter pour un mécanisme objectif qui permettrait d'effectuer des révisions périodiques (en remplaçant par exemple le montant par une formule de type « 50 % du PIB moyen par habitant pour les pays de l'OCDE, tel que déterminé par l'OCDE »).*

**10.3** *La disposition proposée n'empêcherait pas les États contractants de prélever l'impôt au moment où le revenu correspondant est perçu et de le rembourser après la fin de l'année lorsqu'il s'avère que le montant minimum n'a pas été dépassé.*

**10.4** *La disposition proposée s'applique uniquement au regard du paragraphe 1 (l'application de la règle à d'autres personnes couvertes par le paragraphe 2 pourrait favoriser une fragmentation des contrats entre de nombreuses entités liées en vue de décupler les avantages de l'exception). De même, la disposition limite uniquement le droit d'imposition supplémentaire reconnu par l'article 17 et est sans effet sur les droits d'imposition dont dispose l'État de la source en vertu des articles 7 et 15. Par conséquent, elle n'empêcherait pas l'imposition dans la mesure où l'artiste a un établissement stable dans l'État de la source ou est présent dans cet État pendant plus de 183 jours (ou est employé par un employeur qui est un résident de cet État ou qui a un établissement stable dans cet État).*

## **Paragraphe 2**

11. Le paragraphe 1 de l'article s'applique aux revenus qu'un artiste ou un sportif tire de ses activités personnelles. Le paragraphe 2 traite des cas où les revenus de ses activités sont attribués à d'autres personnes. Si le revenu d'un artiste ou d'un sportif est réalisé par une autre personne et que l'État de source n'a pas l'autorité législative pour faire abstraction de la personne qui reçoit le revenu de façon à imposer directement l'artiste ou le sportif sur ce revenu, le paragraphe 2 prévoit que la fraction du revenu sur laquelle l'artiste ou le sportif ne peut être imposé peut être imposée comme revenu de la personne qui la reçoit. Si la personne qui reçoit le revenu exerce des activités d'entreprise, l'État de source peut imposer ce revenu même si celui-ci n'est pas imputable à un établissement stable situé dans ce pays. Cependant, il n'en va pas toujours ainsi. Il y a trois cas principaux de ce genre :

- a) Le premier cas est celui où une société de gestion perçoit une rémunération pour la venue par exemple d'un groupe de sportifs (qui n'a pas lui-même la personnalité juridique).
- b) Le deuxième cas est celui d'une équipe, d'une troupe, d'un orchestre, etc. qui est constitué en personne morale. Les revenus des spectacles ou événements sportifs peuvent être versés à cette entité. Les membres de l'équipe, de l'orchestre, etc. seront imposables, en vertu du paragraphe 1, dans l'État où *ils exercent leurs activités d'artistes ou de sportifs* ~~se déroule le spectacle ou l'événement sportif~~, pour toute rémunération (ou tout autre revenu dont ils bénéficient) ~~en contrepartie~~ *provenant de l'exercice de ces activités (voir néanmoins le paragraphe 14.1 ci-dessous)*. ~~du spectacle ou de l'événement ; toutefois, si les membres perçoivent une rémunération périodique fixe et s'il est difficile d'attribuer une part de ces revenus à des manifestations particulières, les pays membres peuvent décider, unilatéralement ou bilatéralement, de ne pas l'imposer. Le bénéfice réalisé par cette personne morale du fait de eed'un spectacle ou événement serait imposable en vertu du paragraphe 2.~~
- c) Le troisième cas concerne certains procédés d'évasion fiscale lorsque la rémunération due pour la prestation fournie par un artiste ou par un sportif n'est pas versée à lui-même mais à un tiers, par exemple à ce qu'on appelle une société *de promotion* d'artiste *ou de sportif*, de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'État où l'activité est exercée, ni comme

rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif pour la prestation de ses services, ni comme bénéfice de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable. Certains pays font abstraction de tels dispositifs dans leur législation nationale et considèrent les revenus comme réalisés par l'artiste ou le sportif : lorsque c'est le cas, le paragraphe 1 leur permet d'imposer les revenus tirés d'activités exercées sur leur territoire. D'autres pays n'ont pas cette possibilité. Lorsqu'un spectacle y est organisé, le paragraphe 2 permet à l'État en question d'imposer les bénéfices détournés du revenu de l'artiste ou du sportif au profit de l'entité. Toutefois, les États auxquels leur législation nationale ne donne pas les moyens d'appliquer cette disposition ont la faculté de convenir d'autres solutions ou de ne pas faire figurer le paragraphe 2 dans les conventions bilatérales qu'ils concluent.

11.1 L'application du paragraphe 2 ne se limite pas aux situations dans lesquelles l'artiste ou le sportif et l'autre personne à laquelle les revenus sont attribués, par exemple une société de promotion d'artistes ou de sportifs, sont tous deux résidents d'un même État contractant. Ce paragraphe autorise l'État dans lequel sont exercées les activités d'un artiste ou d'un sportif à imposer les revenus tirés de ces activités et attribués à une autre personne, quelles que soient les autres dispositions de la Convention qui seraient autrement applicables. Ainsi, nonobstant les dispositions de l'article 7, ce paragraphe autorise cet État à imposer les revenus tirés par une société de promotion d'artistes ou de sportifs résidente dans l'autre État contractant, même lorsque l'artiste ou le sportif concerné n'est pas lui-même résident de cet autre État. De la même façon, lorsque les revenus d'un artiste résident de l'un des États contractants sont attribués à une personne, par exemple une société de promotion d'artistes ou de sportifs, qui est résidente d'un État tiers avec lequel l'État de la source ne possède pas de convention fiscale, rien n'empêchera cet État contractant d'imposer cette personne conformément à sa législation nationale.

***11.2 Toutefois, le paragraphe 2 ne s'applique pas aux prix que le propriétaire d'un cheval ou que l'écurie à laquelle appartient une voiture de course reçoit au titre des résultats obtenus par le cheval ou par la voiture lors d'une course ou de plusieurs courses qui se déroulent au cours d'une certaine période. En pareil cas, le prix n'est pas attribué au titre des activités personnelles du jockey ou du pilote, mais au titre des activités liées à la propriété et à l'entraînement du cheval, ou à la conception, la construction, la propriété et l'entretien de la voiture. Ce prix ne provient pas des activités personnelles du jockey ou du pilote et n'est pas couvert par l'article 17. Néanmoins, si le propriétaire ou l'écurie reçoit un paiement au titre des activités personnelles du jockey ou du pilote de course, ce revenu peut être imposé comme revenu du jockey ou du pilote aux termes du paragraphe 1 (voir le paragraphe 7 ci-dessus).***

11.3~~2~~ Il convient toutefois de noter qu'en règle générale, quelles que soient les dispositions de l'article 17, la Convention n'empêche pas l'application des mesures générales de lutte contre l'évasion fiscale prévues par la législation de l'État de la source qui permettent à cet État d'imposer soit l'artiste/le sportif, soit la société de promotion dans les cas d'usage abusif, comme le prévoient d'ailleurs les paragraphes 22 et 22.1-24 des Commentaires sur l'article 1.

***11.4 Le paragraphe 2 couvre les revenus qui peuvent être considérés comme perçus au titre des activités personnelles d'un artiste ou d'un sportif. Ceci englobe les revenus perçus par une entreprise qui est rémunérée au titre de l'exercice de telles activités (comme une équipe sportive ou un orchestre) mais n'inclut pas, de toute évidence, les revenus de toutes les entreprises qui participent à la production de spectacles ou d'événements sportifs. Par exemple, le revenu perçu par le promoteur indépendant d'un concert sur la vente de billets et l'attribution d'espace publicitaire n'est pas couvert par le paragraphe 2.***

*11.5 Bien que l'article n'indique pas le mode de calcul des revenus couverts par les paragraphes 1 et 2 et laisse à la législation interne d'un État contractant le soin de déterminer l'importance des déductions éventuelles (voir le paragraphe 10 ci-dessus), le revenu obtenu au titre des activités personnelles d'un sportif ou d'un artiste ne doit pas être imposé deux fois du fait de l'application de ces deux paragraphes. Il s'agira d'une considération importante lorsque, par exemple, le paragraphe 2 autorise un État contractant à imposer la société de promotion d'un artiste sur un paiement perçu par cette société au titre d'activités exercées par l'artiste dans cet État, et le paragraphe 1 autorise aussi cet État à imposer la fraction de la rémunération versée par cette société à l'artiste qui peut être raisonnablement attribuée à ces activités. En pareil cas, l'État contractant peut, en fonction de sa législation interne, soit imposer uniquement la société ou l'artiste sur l'intégralité du revenu attribuable à ces activités, soit imposer chacun d'eux sur une fraction du revenu, par exemple en imposant le revenu perçu par la société tout en autorisant une déduction correspondant à la fraction de la rémunération versée à l'artiste et en imposant l'artiste sur cette fraction.*

*Autres observations/considérations concernant les paragraphes 1 et 2*

12. Dans les cas visés aux paragraphes 1 et 2, lorsque l'État dont la personne qui reçoit le revenu est un résident utilise, pour éviter la double imposition, la méthode de l'exemption, cet État serait dans l'impossibilité d'imposer ce revenu même si l'État où la prestation a été fournie ne pouvait pas faire usage de son droit d'imposition ; c'est donc la méthode de l'imputation qui doit être utilisée dans ces cas. Le même résultat pourrait être obtenu en stipulant que l'État dont la personne qui perçoit le revenu est un résident dispose d'un droit subsidiaire d'imposition pour le cas où l'État où les activités sont exercées ne peut faire usage du droit qui lui est conféré par les paragraphes 1 et 2. Les États contractants ont la faculté de choisir l'une ou l'autre de ces méthodes pour s'assurer que le revenu n'échappe pas à l'imposition.

13. En général, l'article 17 s'applique lorsque l'artiste ou le sportif est au service d'un État et perçoit des revenus de cet État ; voir le paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 19. Certaines conventions prévoient que l'article 17 n'est pas applicable aux artistes et aux sportifs qui sont au service d'organismes subventionnés au moyen de fonds publics.

14. Certains pays peuvent estimer qu'il y a lieu d'exclure du champ d'application de l'article les manifestations bénéficiant de fonds publics. Ces pays ont le droit d'insérer une clause à cette fin mais les exonérations doivent être fondées sur des critères objectifs et faciles à définir afin que l'exemption ne soit accordée que dans les cas visés. La clause pourrait être rédigée comme suit :

Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables aux revenus d'activités exercées par des artistes ou des sportifs dans un État contractant si la visite dans cet État est entièrement ou principalement financée par des fonds publics d'un ou des deux États contractants ou de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales. Dans ce cas, le revenu n'est imposable que dans l'État contractant où réside l'artiste ou le sportif.

*14.1 En outre, compte tenu des difficultés administratives que posent l'attribution à des activités spécifiques se déroulant dans un État de la rémunération globale des différents membres salariés d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre étranger, et l'imposition de la fraction pertinente de cette rémunération, certains États peuvent juger approprié de ne pas imposer cette rémunération. Bien qu'un État puisse décider de manière unilatérale d'exempter cette rémunération, cette solution unilatérale ne serait pas réciproque et poserait le problème décrit au paragraphe 12 ci-dessus lorsque l'État de résidence de la personne qui perçoit ce revenu utilise la méthode de l'exemption. Ces États peuvent donc juger approprié d'exclure cette rémunération de la portée de l'article. Le paragraphe 2 ci-dessus indique qu'une solution consisterait à modifier le texte de*

*l'article de façon à ce qu'il ne s'applique pas aux revenus d'emploi, mais certains États pourraient préférer une exception plus étroite qui se limite aux cas qu'ils rencontrent fréquemment dans la pratique. Voici un exemple de disposition applicable aux membres d'une équipe sportive qui pourrait être utilisée à cette fin :*

*Les dispositions de l'article 17 ne s'appliquent pas aux revenus perçus par un résident d'un État contractant au titre d'activités qu'une personne physique exerce dans l'autre État contractant en tant que membre d'une équipe sportive du premier État qui participe à un match organisé dans l'autre État par une ligue à laquelle cette équipe appartient.*

65. Remplacer le paragraphe 15 des Commentaires sur l'article 17 par ce qui suit :

*15. En ce qui concerne les exemples donnés au paragraphe 3, la Turquie considère que l'activité d'un modèle qui se produit en cette qualité (qui présente des vêtements au cours d'un défilé de mode ou d'une séance photo, par exemple) entre dans le champ d'application de cet article compte tenu de la nature de cette activité qui implique une prestation et apparition publiques. S'agissant des paragraphes 8 et 9, l'Allemagne, tenant compte du paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12, considère que les rémunérations payées pour les droits de diffusion instantanée d'un événement constituent un revenu des artistes et sportifs qui y participent au sens du paragraphe 1 de l'article 17. Ce revenu est imposable conformément au paragraphe 2 de l'article 17 dans le cas de paiements effectués à des tiers dans le cadre d'une exploitation économique de ces droits de diffusion instantanée.*

66. Ajouter le nouveau paragraphe 15.2 suivant aux Commentaires sur l'article 17 :

*15.2 La Suisse ne partage pas le point de vue exprimé au paragraphe 9 des Commentaires selon lequel l'article 17 s'applique au revenu de publicité ou de parrainage qui a un lien étroit avec une prestation dans un État donné. La Suisse considère que le revenu de publicité ou de parrainage tombe sous les règles normales de l'article 7 ou de l'article 15, selon le cas, même si ce revenu a un lien étroit avec une prestation dans un État donné. En outre, la Suisse estime que le revenu provenant de la vente de produits dérivés et le revenu sous la forme de paiement pour l'usage, ou la concession de l'usage, du droit à l'image (paragraphe 9.5 des Commentaires) ne sont pas couverts par l'article 17.*

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

*17. L'Allemagne se réserve le droit d'insérer une disposition selon laquelle les revenus tirés par une personne en contrepartie du transfert des droits de retransmission en direct ou d'autres exploitations commerciales des activités personnelles des artistes et sportifs sont imposables dans l'État où l'artiste ou le sportif exerce ses activités personnelles.*

68. Ajouter le nouveau paragraphe 18 suivant aux Commentaires sur l'article 17 :

*18. Selon la doctrine française et sa pratique conventionnelle, les revenus qu'un artiste ou un sportif tire de l'exploitation de son image sont indissociables de son activité professionnelle et doivent, en conséquence, être taxés dans l'État source de ces revenus. La France se réserve donc le droit d'insérer, lors de la négociation de ses conventions, un paragraphe complémentaire permettant d'imposer, en tant qu'État source, des revenus correspondant à des prestations non indépendantes de la notoriété professionnelle.*

### **Commentaires sur l'article 18**

69. Remplacer le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 18 par ce qui suit :

4. Divers versements peuvent être effectués au profit d'un salarié après la cessation d'emploi. La question de savoir si ces versements relèvent ou non de l'article 18 doit s'apprécier en fonction de la nature des paiements, compte tenu des faits et circonstances dans lesquels ils sont effectués, ainsi qu'il est expliqué dans les deux paragraphes suivants (*voir également les paragraphes 2.3 à 2.16 des Commentaires sur l'article 15, qui portent sur l'application de la Convention à un certain nombre de ces paiements*).

70. Ajouter le nouveau paragraphe 71 suivant aux Commentaires sur l'article 18 :

**71. Concernant le paragraphe 24, l'Allemagne estime que lorsque le montant d'une pension de sécurité sociale est déterminé sur la base des contributions de l'employé au régime, cette pension ne peut pas être considérée comme étant couverte par l'article 18.**

### **Commentaires sur l'article 19**

71. Ajouter le nouveau paragraphe 8 suivant aux Commentaires sur l'article 19 :

**8. L'Allemagne se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle les services rendus aux institutions de droit privé spéciales qui servent à des fins publiques et qui sont financées par les budgets publics, par exemple l'Institut Goethe ou l'Office allemand d'échanges universitaires, ainsi que la rémunération versée à un spécialiste ou volontaire détaché auprès de l'autre État contractant en vertu d'un programme d'aide au développement, constituent des fonctions publiques couvertes par l'article 19.**

### **Commentaires sur l'article 20**

72. Remplacer le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 20 par ce qui suit :

4. **L'article s'applique uniquement aux paiements provenant de sources situées en dehors de l'État où l'étudiant ou le stagiaire est présent uniquement à des fins d'études ou de formation. Les paiements provenant de sources situées à l'intérieur de cet État sont couverts par d'autres articles de la Convention : si par exemple, au cours de sa présence dans le premier État, l'étudiant ou le stagiaire reste résident de l'autre État conformément à l'article 4, les paiements, tels que des bourses, qui ne sont pas couverts par d'autres dispositions de la Convention (comme l'article 15) seront imposables uniquement dans son État de résidence conformément au paragraphe 1 de l'article 21.** Aux fins de cet article, les paiements qui sont effectués par un résident d'un État contractant ou pour son compte ou dont la charge est supportée par un établissement stable qu'une personne possède dans cet État ne sont pas considérés comme provenant de sources situées en dehors de cet État.

73. Ajouter le nouveau titre et le paragraphe 5 suivants aux Commentaires sur l'article 20 :

#### **Réserve sur l'article**

**5. L'Estonie se réserve le droit de modifier l'article de façon à ce qu'il s'applique à tout stagiaire ou apprenti.**

### *Commentaires sur l'article 21*

74. Supprimer le paragraphe 16 suivant des Commentaires sur l'article 21 :

~~16. — En vue d'éviter une absence d'imposition, la Belgique se réserve le droit de permettre à l'État d'où proviennent les revenus d'imposer ceux-ci lorsque l'État de résidence, à qui le pouvoir exclusif d'imposition est en principe dévolu, n'exerce pas effectivement son pouvoir d'imposition.~~

### *Commentaires sur les articles 23 A et 23 B*

75. Remplacer le paragraphe 48 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

48. Dans les cas visés au paragraphe précédent, il est prévu certains pourcentages maximum que l'impôt réservé à l'État de la source ne peut dépasser. Dans de tels cas, le taux d'imposition sera très souvent plus élevé dans l'État de la résidence que dans l'État de la source. Limiter la déduction comme il est prévu dans la deuxième phrase du paragraphe 2, et conformément à la méthode de l'imputation ordinaire, n'aura donc de conséquence que dans un nombre de cas restreint. Si, dans ces cas, les États contractants préfèrent supprimer cette limitation et appliquer la méthode de l'imputation intégrale, ils peuvent le faire en supprimant la seconde phrase du paragraphe 2 (~~cf. également paragraphe 63 ci-dessous~~).

76. Remplacer le paragraphe 63 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

63. La déduction maximum est normalement calculée comme l'impôt sur le revenu net, c'est-à-dire sur le revenu de l'État E (ou S) moins les déductions autorisées (spécifiques ou proportionnelles) liées à de tels revenus (cf. paragraphe 40 ci-dessus). Pour cette raison, la déduction maximum dans bien des cas peut être inférieure à l'impôt effectivement acquitté dans l'État E (ou S). Ceci peut être vrai en particulier dans le cas où, par exemple, un résident de l'État R percevant des intérêts de l'État S a emprunté des fonds d'une tierce personne pour financer le prêt produisant les intérêts. Comme les intérêts dus sur de tels fonds empruntés peuvent être déduits des intérêts provenant de l'État S, le montant du revenu net soumis à l'impôt dans l'État R peut être très bas, ou bien il peut même ne pas y avoir de revenu net. **Comme l'explique le paragraphe 7.1 des Commentaires sur l'article 11, le problème ne peut pas dans ce cas être résolu par l'État R dans la mesure où l'impôt qui sera prélevé dans cet État sera faible ou nul. Une solution consisterait à exonérer ces intérêts de l'impôt dans l'État S, comme le proposent les paragraphes 7 à 7.12 des Commentaires sur l'article 11. Ce problème pourrait être résolu en utilisant la méthode de l'imputation intégrale dans l'État R comme mentionnée au paragraphe 48 ci-dessus. Une autre solution consisterait à exempter un tel revenu de l'impôt dans l'État S, comme il est proposé dans le commentaire concernant les intérêts de ventes à crédit ou de prêts consentis par les banques (cf. paragraphe 15 des Commentaires sur l'article 11).**

77. Remplacer le paragraphe 81 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

81. La Suisse se réserve le droit de ne pas appliquer les règles édictées au paragraphe 32.3 dans les cas où un conflit de qualification résulterait d'une modification du droit interne de l'État de la source postérieure à la signature d'une convention.

### *Commentaires sur l'article 24*

78. Remplacer le paragraphe 31 des Commentaires sur l'article 24 par ce qui suit :

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

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

79. Remplacer le paragraphe 72 des Commentaires sur l'article 24 par ce qui suit :

72. Il existe, outre le classique cas triangulaire ici traité, d'autres relations triangulaires. Il faut notamment mentionner le cas dans lequel l'État de l'entreprise est également l'État duquel proviennent les revenus ~~attribuables~~**attribués** à l'établissement stable situé dans l'autre État (voir également le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21).

80. Supprimer le paragraphe 82 suivant des Commentaires sur l'article 24 :

~~82. — L'interprétation contenue dans les paragraphes 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.~~

81. Remplacer le paragraphe 90 des Commentaires sur l'article 24 par ce qui suit :

90. *Le Chili, l'Estonie* et la *Suisse* se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans leurs conventions.

82. Remplacer le paragraphe 92 des Commentaires sur l'article 24 par ce qui suit :

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

### **Commentaires sur l'article 25**

83. Remplacer le paragraphe 98 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

98. *Le Chili, la Grèce, l'Italie, le Mexique, la Pologne, le Portugal, la République slovaque et la Suisse* 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.

84. Remplacer le paragraphe 100 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

100. Le *Canada* se réserve le droit d'inclure une disposition **semblable à la disposition envisagée**, ~~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 pourrait plus procéder à un ajustement des bénéfices**

~~d'une entreprise 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.~~

### *Commentaires sur l'article 26*

85. Remplacer les Commentaires sur l'article 26 par ce qui suit [*ces modifications ont été adoptées par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012*] :

#### **I. Remarques préliminaires**

1. Il est justifié d'inclure dans une convention en vue d'éviter les doubles impositions des dispositions concernant une coopération entre les administrations fiscales des deux États contractants. En premier lieu, il paraît souhaitable d'accorder une assistance administrative pour déterminer les faits qui appellent l'application des règles de la Convention. En outre, étant donné l'internationalisation croissante des relations économiques, les États contractants ont de plus en plus intérêt à procéder à des échanges de renseignements qui permettent d'appliquer la législation fiscale interne sans même que soit en cause l'application d'un article particulier de la Convention.

2. En conséquence, le présent article contient les règles selon lesquelles des renseignements pourront être échangés dans la mesure la plus large possible afin d'établir les bases adéquates de l'application de la législation fiscale interne des États contractants et de l'application des dispositions particulières de la Convention. Le texte de l'article précise que l'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2, de sorte qu'il peut comporter des renseignements sur des non-résidents et peut concerner l'administration ou l'application des impôts auxquels il n'est pas fait référence à l'article 2.

3. L'article 27 traite de l'assistance administrative pour le recouvrement des impôts, *mais l'article 26 régit les échanges de renseignements aux fins du recouvrement des impôts (voir le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 27). De la même manière, les procédures amiables sont traitées à l'article 25, mais l'article 26 régit les échanges de renseignements aux fins d'une procédure amiable (voir le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 25).*

4. En 2002, le Comité des affaires fiscales a entrepris un examen d'ensemble de l'article 26 afin de s'assurer qu'il correspond bien aux pratiques actuelles des pays. Cet examen a également tenu compte de l'évolution récente telle que le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale<sup>1</sup> mis au point par le Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements et la norme idéale d'accès aux renseignements bancaires décrite dans le rapport Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales<sup>2</sup>. À la suite de cet examen, plusieurs modifications ont été apportées au texte de l'article comme à ses Commentaires en 2005.

4.1 Beaucoup de modifications de l'article qui ont été opérées alors n'ont pas eu pour objet de le modifier au fond mais ont plutôt été destinées à lever les doutes sur l'interprétation qu'il convient de lui donner. Par exemple, le remplacement de « nécessaires » par « vraisemblablement pertinents » et l'insertion des mots « pour l'administration ou l'application » au paragraphe 1 étaient destinés à assurer une meilleure cohérence avec le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale et n'avaient pas pour objet de modifier les effets de la disposition. Le ~~nouveau~~

---

1. ~~Disponible à l'adresse [www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation).~~

2. OCDE, Paris, 2000. ~~Disponible à l'adresse [www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation).~~

paragraphe 4 a été ajouté pour insérer dans le texte de l'article la compréhension générale énoncée antérieurement dans les Commentaires (~~cf. voir le~~ paragraphe 19.6). Le ~~nouveau~~ paragraphe 5 a été ajouté pour faire apparaître les pratiques ~~actuellement~~ en vigueur dans la grande majorité des pays membres de l'OCDE (~~cf. voir le~~ paragraphe 19.10). L'insertion des mots « ou le contrôle de ceux-ci » dans le ~~nouveau~~ paragraphe 2 constituait en revanche un revirement par rapport à la règle précédente.

4.2 Les Commentaires ~~ont été~~ ~~étaient~~ par ailleurs considérablement développés. Ce développement correspondait en partie à l'addition des ~~nouveaux~~ paragraphes 4 et 5 de l'article. D'autres modifications ~~ont été~~ ~~étaient~~ apportées aux Commentaires pour tenir compte de l'évolution ~~récente~~ et des pratiques ~~actuelles~~ des pays et plus généralement pour mettre fin aux incertitudes quant à l'interprétation qu'il convient de donner à l'article.

*4.3 L'article et les Commentaires ont été de nouveau modifiés en 2012 pour tenir compte des évolutions récentes et pour préciser davantage l'interprétation de certaines dispositions de cet article. Le paragraphe 2 de l'article a été modifié pour permettre aux autorités compétentes d'utiliser des renseignements reçus à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation. Cette possibilité était auparavant incluse comme une disposition optionnelle au paragraphe 12.3 des Commentaires.*

*4.4 Les Commentaires ont été développés afin de préciser l'interprétation de la norme de « pertinence vraisemblable » et du terme « pêche aux renseignements » par l'ajout de : clarifications générales (voir le paragraphe 5), précisions concernant l'identification du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête (voir le paragraphe 5.1), précisions concernant les demandes relatives à un groupe de contribuables (voir le paragraphe 5.2) et nouveaux exemples (voir les paragraphes 8(e) – 8(h) et 8.1). Les Commentaires prévoient en outre une norme optionnelle par défaut pour les délais dans lesquels les renseignements doivent être fournis, à moins d'un accord différent convenu entre les autorités compétentes (voir les paragraphes 10.4 – 10.6) et que, conformément au principe de réciprocité, si un État contractant applique, aux termes du paragraphe 5, des mesures qui ne sont normalement pas prévues dans sa législation ou sa pratique nationale, notamment pour accéder à des renseignements bancaires et les échanger, cet État est également fondé à demander des renseignements similaires à l'autre État contractant (voir le paragraphe 15). D'autres clarifications ont été ajoutées aux paragraphes 3, 5.3, 6, 11, 12, 12.3, 12.4, 16, 16.1 et 19.7.*

## II. Commentaires des dispositions de l'article

### *Paragraphe 1*

5. La première phrase du paragraphe énonce la principale règle concernant l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des États contractants relatives aux impôts de toute nature ou dénomination perçus dans ces États, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la Convention. La norme de « pertinence vraisemblable » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. *Dans le contexte de l'échange de renseignements sur demande, la norme exige qu'au moment où la demande est formulée, il doit y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents ; que les renseignements, une fois fournis, se*

*révèlent être pertinents ou non est sans importance. Une demande ne saurait ainsi être rejetée lorsqu'une évaluation précise de la pertinence des renseignements au regard d'une enquête en cours n'est possible qu'après réception des renseignements. Les autorités compétentes devraient se concerter lorsque le contenu de la demande, les circonstances qui ont mené à la demande, ou encore la pertinence vraisemblable de renseignements demandés, ne sont pas clairs pour l'État requis. Cependant, une fois que l'État requérant a donné une explication quant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, l'État requis ne saurait refuser une demande ou refuser de transmettre des renseignements demandés parce qu'il pense que ces renseignements manquent de pertinence pour le contrôle ou l'enquête sous-jacents. Lorsque l'État requis prend connaissance de faits remettant en question la pertinence vraisemblable d'une partie des renseignements demandés, les autorités compétentes devraient se concerter et l'État requis peut demander à l'État requérant de clarifier la pertinence vraisemblable à la lumière de ces faits. Dans le même temps, le paragraphe 1 n'oblige pas l'État requis à fournir des renseignements lorsque la demande relève de la « pêche aux renseignements », c'est-à-dire lorsqu'elle sollicite des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours.*

*5.1 Comme c'est le cas dans le Modèle d'Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale<sup>3</sup>, une demande de renseignements ne constitue pas une pêche aux renseignements du simple fait qu'elle ne précise pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. Cela vaut aussi lorsque des noms sont orthographiés de manière différente ou lorsque les informations relatives aux noms et adresses sont présentées différemment. Cependant, lorsque l'État requérant ne fournit pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, l'État requérant doit inclure d'autres informations suffisantes pour permettre l'identification du contribuable. De même, le paragraphe 1 n'oblige pas nécessairement à inclure dans la demande le nom et/ou l'adresse de la personne dont on pense qu'elle est en possession des renseignements. En fait, la question de savoir quel degré de précision la demande doit avoir au sujet de cette personne est typiquement une question relevant du champ d'application des alinéas a) et b) du paragraphe 3 de l'article 26.*

*5.2 La norme de « pertinence vraisemblable » peut être satisfaite à la fois dans des cas concernant un seul contribuable (qu'il soit identifié par son nom ou par un autre moyen) et des cas concernant plusieurs contribuables (qu'ils soient identifiés par leur nom ou par un autre moyen). Lorsqu'un État contractant lance, en vertu de sa législation interne, une enquête sur un groupe donné de contribuables, toute demande relative à cette enquête a typiquement pour objet d'aider « l'administration ou l'application » de sa législation fiscale interne, et est donc conforme aux exigences du paragraphe 1 pour autant qu'elle respecte la norme de « pertinence vraisemblable ». Cependant, lorsque la demande concerne un groupe de contribuables non identifiés individuellement, il sera souvent plus difficile d'établir que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements, dans la mesure où l'État requérant ne peut se référer à une enquête en cours sur un contribuable déterminé, ce qui suffirait, en soi, dans la plupart des cas à écarter l'idée que la demande est aléatoire ou spéculative. Dans de tels cas, il est donc nécessaire que l'État requérant fournisse une description détaillée du groupe ainsi que les faits et circonstances qui ont mené à la demande, une explication de la loi applicable et pourquoi il y a des raisons de penser que les contribuables du groupe faisant l'objet de la demande n'ont pas respecté cette loi, étayée par une base factuelle claire. En outre, il est exigé de montrer que les renseignements demandés aideraient à déterminer la discipline fiscale des contribuables du groupe. Comme l'illustre l'exemple (h) donné au paragraphe 8, s'agissant des demandes sur un groupe de contribuables, un tiers aura habituellement, mais pas nécessairement, contribué*

---

3. Voir le paragraphe 58 de ses Commentaires.

*activement à l'infraction fiscale commise par les contribuables du groupe, auquel cas ces circonstances devront être aussi décrites dans la demande. Par ailleurs, et comme l'illustre l'exemple (a) du paragraphe 8.1, une demande sur un groupe de contribuables qui se contente d'indiquer que des services financiers ont été fournis à des non-résidents et de mentionner la possibilité que ces derniers n'aient pas respecté leurs obligations fiscales ne satisfait pas la norme de pertinence vraisemblable.*

5.3 Les États contractants peuvent convenir d'une autre formulation de ~~ette~~la norme de *pertinence vraisemblable*, dès lors que cette formulation est conforme au champ d'application de l'article *et dès lors entendue comme exigeant un échange de renseignements effectif* (par exemple en remplaçant « *est* vraisemblablement pertinent » par « *est* nécessaire », ~~ou~~ « *est* pertinent » *ou* « *peut être pertinent* »). Le champ d'application de l'échange de renseignements couvre toutes les questions fiscales sans préjudice des règles générales et dispositions légales régissant les droits de la défense et des témoins dans le cadre des procédures judiciaires. Les échanges de renseignements en matière fiscale pénale peuvent également être fondés sur des conventions bilatérales ou multilatérales d'assistance juridique mutuelle (dans la mesure où elles s'appliquent également aux délits fiscaux). Afin que l'échange de renseignements reste dans le cadre de la Convention, une limitation est posée en ce sens que les renseignements ne devront être communiqués que dans la mesure où l'imposition prévue par la législation interne n'est pas contraire à celle-ci.

5.4 Les renseignements couverts par le paragraphe 1 ne se limitent pas aux informations spécifiques à un contribuable particulier. Les autorités compétentes peuvent également échanger d'autres renseignements sensibles concernant l'administration fiscale et l'amélioration de la discipline fiscale, par exemple les techniques d'analyse des risques ou les dispositifs d'évasion ou de fraude fiscales.

5.25 Les possibilités d'assistance prévues par l'article 26 ne limitent pas celles qui sont prévues dans les accords internationaux existants ou autres arrangements entre les États contractants concernant la coopération en matière fiscale et ne sont pas non plus limitées par elles. L'échange de renseignements concernant l'application des droits de douane ayant pour fondement juridique d'autres instruments internationaux, les dispositions de ces instruments plus spécialisés prévaudront d'une manière générale et l'échange de renseignements concernant les droits de douane ne sera pas dans la pratique régi par le présent article.

6. Les exemples suivants ~~pourront~~ visent à éclairer les principes exposés aux paragraphes 5, 5.1 et 5.2 ci-dessus. Dans *les exemples mentionnés aux paragraphes 7 et 8, tous ces cas*, un échange de renseignements peut intervenir au titre du paragraphe 1 *de l'article 26. Dans les exemples données au paragraphe 8.1, et dans l'hypothèse où aucune information complémentaire ne leur est communiquée, les États contractants ne sont pas tenus de fournir des renseignements en réponse à une demande de renseignements. Ces exemples sont seulement présentés à titre d'illustration. Ils doivent être lus à la lumière de l'objectif premier de l'article 26, qui est de ne pas restreindre la portée de l'échange de renseignements, mais de le favoriser « dans la mesure la plus large possible ».*

## 7. Application de la Convention

- a) Aux fins d'application de l'article 12, l'État A où réside le bénéficiaire demande à l'État B, où réside le débiteur, des renseignements concernant le montant des redevances versées.

- b) À l'inverse, pour accorder l'exonération prévue à l'article 12, l'État B demande à l'État A si la personne qui reçoit les sommes payées est effectivement un résident de ce dernier État et le bénéficiaire effectif des redevances.
- c) Il pourra de même être nécessaire de demander des renseignements lorsqu'on veut répartir de façon appropriée les bénéfices imposables entre des entreprises associées situées dans des États différents, ou ajuster les bénéfices apparaissant dans les comptes d'un établissement stable situé dans un État et dans ceux du siège central situé dans l'autre État (articles 7, 9, 23 A et 23 B).
- d) Des renseignements peuvent être nécessaires en vue de l'application de l'article 25.
- e) Lorsqu'il applique les articles 15 et 23 A, l'État A, dont le salarié est résident, informe l'État B où les fonctions de cet emploi sont exercées pendant plus de 183 jours, du montant exonéré d'impôt dans l'État A.

#### 8. Application de la législation interne

- a) Une société de l'État A fournit des marchandises à une société indépendante de l'État B. L'État A désire connaître par l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne.
- b) Une société de l'État A vend des marchandises à une société de l'État B par l'intermédiaire d'une société de l'État C (qui peut être un pays à faible imposition). Les sociétés en question sont ou non associées. Aucune convention n'a été conclue entre l'État A et l'État C, pas plus qu'entre l'État B et l'État C. En vertu de la convention conclue entre A et B, l'État A, afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne aux bénéfices réalisés par la société située sur son territoire, demande à l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B.
- c) Aux fins de l'imposition d'une société sur son territoire, l'État A demande à l'État B, en vertu de la convention conclue entre eux, des renseignements sur le prix demandé par une société, ou un groupe de sociétés, de l'État B avec laquelle ou lesquelles la société de l'État A n'a pas de relations d'affaires, afin de pouvoir vérifier directement par comparaison les prix demandés par la société de l'État A (par exemple, les prix demandés par une société ou un groupe de sociétés occupant une position dominante). Il convient de noter que, dans ce cas, l'échange de renseignements pourrait être difficile et délicat, à cause en particulier des dispositions de l'alinéa c) du paragraphe 3 concernant les secrets industriels, commerciaux et autres.
- d) L'État A, en vue de vérifier les crédits d'impôt au titre de la TVA versée en amont demandés par une société située sur son territoire pour les services fournis par une société résidant dans l'État B, demande confirmation que le coût des services a été correctement enregistré dans les livres et registres de la société de l'État B.
- e) *Les autorités fiscales de l'État A mènent une enquête fiscale dans les affaires de M. X. En se basant sur cette enquête, les autorités fiscales disposent d'indications que M. X détient un ou plusieurs comptes bancaires non déclarés auprès de la Banque B située dans l'État B. Cependant, l'État A sait d'expérience qu'il n'est pas improbable que les comptes bancaires soient détenus au nom de membres de la famille du bénéficiaire effectif afin d'éviter qu'ils ne soient détectés. L'État A demande donc des renseignements sur tous les comptes auprès de la Banque B dont M. X est le bénéficiaire effectif et sur ceux qui sont détenus au nom de son épouse E et de ses enfants K et L.*

- f) *L'État A a obtenu des renseignements sur toutes les transactions impliquant des cartes de crédit étrangères qui ont été réalisées sur son territoire durant une certaine année. L'État A a traité les données et lancé une enquête qui a identifié tous les numéros de cartes de crédit par rapport auxquels la fréquence et la configuration des transactions et le type d'utilisation au cours de cette année suggèrent que les titulaires étaient des résidents fiscaux de l'État A. L'État A ne peut obtenir les noms de ces personnes par le biais des sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, les informations pertinentes n'étant pas en possession ou sous le contrôle de personnes se trouvant dans sa juridiction. Les numéros de cartes de crédit identifient l'un des émetteurs de ces cartes comme étant la Banque B située dans l'État B. En se basant sur une investigation ou enquête en cours, l'État A envoie une demande de renseignements à l'État B, demandant le nom, l'adresse et la date de naissance des titulaires des cartes spécifiques identifiées durant son enquête et de toute autre personne ayant un pouvoir de signature sur ces cartes. L'État A fournit les numéros des cartes bancaires spécifiques concernées ainsi que les informations précisées ci-dessus afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés pour son enquête et, plus généralement, pour l'administration et l'application de sa législation fiscale.*
- g) *La société A, résidente de l'État A, est détenue par la société étrangère non cotée B, résidente de l'État B. Les autorités fiscales de l'État A suspectent les dirigeants X, Y et Z de la société A de détenir directement ou indirectement la société B. Si tel était le cas, les dividendes reçus de la société A par la société B seraient imposables en tant que revenu des actionnaires résidents au titre des règles de l'État A sur les sociétés étrangères contrôlées. La suspicion se fonde sur des renseignements communiqués aux autorités fiscales de l'État A par un ancien salarié de la société A. Face à ces allégations, les trois dirigeants de la société A nient détenir une quelconque participation dans la société B. Les autorités fiscales de l'État A ont épuisé tous les moyens nationaux à leur disposition pour obtenir des informations sur l'actionnariat de la société B. L'État A demande dès lors à l'État B des renseignements indiquant si X, Y et Z sont actionnaires de la société B. En outre, comme dans de pareils cas, les participations sont souvent détenues, par exemple, par des sociétés écran et des actionnaires prête-noms, il demande également à l'État B si X, Y et Z détiennent une participation indirecte dans la société B. Si l'État B n'est pas en mesure de déterminer si X, Y ou Z détient une telle participation, l'État A lui demande des renseignements sur le (ou les) actionnaire(s) afin de pouvoir poursuivre son enquête<sup>4</sup>.*
- h) *Le fournisseur de services financiers B est établi dans l'État B. Les autorités fiscales de l'État A ont découvert que B commercialise un produit financier auprès de résidents de l'État A en usant d'informations trompeuses donnant à penser que le produit élimine la charge fiscale due au titre de l'impôt sur le revenu de l'État A sur les revenus accumulés dans le produit. Le produit exige qu'un compte soit ouvert auprès de B à travers duquel l'investissement est effectué. Les autorités fiscales de l'État A ont publié un bulletin d'alerte pour les contribuables, avertissant tous les contribuables du produit et précisant qu'il n'a pas les effets fiscaux allégués et que les revenus qu'il génère doivent être déclarés. B continue néanmoins de*

---

4. *Dans les cas où l'État B prend connaissance de faits remettant en question la pertinence vraisemblable d'une partie des renseignements relatifs à l'actionnariat, les autorités compétentes devraient se consulter et l'État B peut demander à l'État A de clarifier la pertinence vraisemblable à la lumière de ces faits (voir à ce sujet le paragraphe 5).*

*commercialiser le produit sur son site web et l'État A dispose des preuves qu'il le commercialise également par le biais d'un réseau de conseillers. L'État A a déjà découvert que plusieurs contribuables résidents ont investi dans le produit et que tous ont omis de déclarer les revenus tirés de ce placement. L'État A a épuisé tous les moyens nationaux à sa disposition pour obtenir des renseignements sur l'identité de ses résidents qui ont investi dans le produit. L'État A demande à l'autorité compétente de l'État B des renseignements sur tous les résidents de l'État A qui (i) possèdent un compte auprès de B et qui (ii) ont investi dans ce produit financier. L'État A donne dans sa demande les informations indiquées ci-dessus, en apportant notamment des précisions sur le produit financier et l'état d'avancement de son enquête.*

**8.1** *Situations dans lesquelles les États contractants ne sont pas tenus de fournir des informations en réponse à une demande, dans l'hypothèse où aucune information complémentaire ne leur est communiquée*

- a) La Banque B est établie dans l'État B. L'État A taxe ses résidents sur la base de leurs revenus mondiaux. L'autorité compétente de l'État A demande à l'autorité compétente de l'État B de lui fournir les noms, les dates et lieux de naissance et le solde des comptes (notamment des renseignements sur tout actif financier détenu dans ces comptes) des résidents de l'État A qui ont un compte auprès de la Banque B de l'État B, possèdent un pouvoir de signature sur un tel compte ou ont un intérêt en tant que bénéficiaire sur un tel compte. La demande indique que la Banque B est connue pour avoir de nombreux titulaires étrangers, sans apporter toutefois des informations complémentaires.*
- b) La Société B est établie dans l'État B. L'État A demande les noms de tous les actionnaires de la société B qui résident dans l'État A ainsi que des renseignements sur tous les dividendes qui leur ont été versés. L'État requérant A indique que la société B a d'importantes activités commerciales dans l'État A et qu'il est donc probable qu'elle ait des actionnaires qui soient résidents de l'État A. La demande indique également qu'il est bien connu que les contribuables omettent fréquemment de déclarer des revenus ou des actifs étrangers.*

**9.** La règle énoncée au paragraphe 1 permet de procéder à un échange de renseignements de trois façons différentes :

- a) sur demande, pour un cas précis, étant bien entendu qu'il faut utiliser tout d'abord les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements à l'autre État ;*
- b) automatiquement, par exemple quand les renseignements sur une ou plusieurs catégories de revenus ayant leur source dans un État contractant et encaissés dans l'autre État contractant sont transmis systématiquement à l'autre État; voir (cf. les Recommandations **du Conseil de l'OCDE C(81)39, du 5 mai 1981, intitulée Recommandation du Conseil concernant un formulaire normalisé destiné aux échanges automatiques de renseignements dans le cadre de conventions fiscales internationales, la Recommandation du Conseil de l'OCDE C(97)29/FINAL, du 13 mars 1997 (Recommandation du Conseil de l'OCDE concernant l'utilisation des numéros d'identification fiscale dans un contexte international), et C(2001)28/FINAL, du 22 mars 2001 (Recommandation du Conseil de l'OCDE sur l'utilisation du Modèle de***

*mémorandum d'accord de l'OCDE sur l'échange automatique de renseignements à des fins fiscales*) C(2001)28/FINAL);<sup>5</sup>

- c) spontanément, par exemple, lorsqu'un État a obtenu au cours de certaines enquêtes des renseignements qu'il suppose présenter un intérêt pour l'autre État.

9.1 Ces trois formes d'échanges (sur demande, automatique et spontanée) peuvent également être combinées. Il faut par ailleurs souligner que l'article 26 ne limite pas les possibilités d'échanges de renseignements à ces méthodes et que les États contractants peuvent utiliser pour obtenir des renseignements d'autres techniques qui pourraient être utiles aux deux parties concernées telles que des contrôles fiscaux simultanés, des contrôles fiscaux à l'étranger et des échanges de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur économique. Ces techniques sont décrites en détail dans la publication intitulée *Échange de renseignements fiscaux entre pays membres de l'OCDE : vue d'ensemble des pratiques actuelles*<sup>6</sup> et peuvent se résumer ainsi :

- un contrôle fiscal simultané est un accord par lequel deux ou plusieurs parties conviennent de vérifier simultanément, chacune sur son territoire, la situation fiscale d'une ou plusieurs personnes qui présentent pour elles un intérêt commun ou complémentaire en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus (voir la Recommandation C(92)81 du Conseil de l'OCDE du 23 juillet 1992 concernant un accord modèle pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés) ;
- un contrôle fiscal à l'étranger offre la possibilité d'obtenir des renseignements grâce à la présence de représentants de l'administration fiscale de l'État requérant. Dans la mesure où sa législation fiscale le permet, un État contractant peut autoriser des représentants agréés de l'autre État contractant à pénétrer sur son territoire pour interroger des personnes ou examiner les documents et registres d'une personne – ou à être présents à ces entrevues ou vérifications effectuées par les autorités fiscales du premier État contractant – conformément aux procédures convenues d'un commun accord par les autorités compétentes. Une telle demande peut intervenir, par exemple, lorsque le contribuable d'un État contractant est autorisé à tenir une comptabilité dans l'autre État contractant. Ce type d'assistance est accordé sur une base réciproque. La législation et les pratiques des États varient en ce qui concerne l'étendue des droits accordés aux fonctionnaires fiscaux étrangers. Un fonctionnaire des impôts étranger sera normalement empêché de participer activement à un contrôle sur le territoire national, excepté dans quelques pays avec le consentement du contribuable. La Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale traite expressément des contrôles fiscaux à l'étranger dans son article 9 ;
- un échange de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur est un échange de renseignements fiscaux concernant plus particulièrement tout un secteur économique (par exemple l'industrie pétrolière ou pharmaceutique, le secteur bancaire, etc.) et non des contribuables en particulier.

10. Les autorités compétentes des États contractants peuvent décider de la manière dont il sera en définitive procédé à l'échange de renseignements prévu par la Convention. Par exemple, les États contractants peuvent souhaiter utiliser des modes de communication électronique ou autre et des technologies d'information, y compris des systèmes de sécurité appropriés, afin d'améliorer la rapidité et la qualité des échanges de renseignements. Les États contractants qui sont tenus par leur législation d'observer les dispositions relatives à la protection des données peuvent souhaiter inclure dans leurs

---

5. — Les Recommandations de l'OCDE sont disponibles à l'adresse suivante : [www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation).

6. OCDE, Paris, 1994.

conventions bilatérales des dispositions concernant la protection des données personnelles échangées. La protection des données concerne les droits et libertés fondamentales de l'individu et en particulier le droit au respect de la vie privée, en ce qui concerne le traitement automatique des données personnelles. Voir, par exemple, la Convention du 28 janvier 1981 du Conseil de l'Europe pour la protection des particuliers concernant le traitement automatique des données personnelles<sup>7</sup>.

10.1 Avant 2000, l'échange de renseignements et l'utilisation des renseignements échangés n'étaient possibles qu'à l'égard des impôts visés par la Convention au sens de l'article 2. L'État requis n'était donc pas tenu, en vertu du paragraphe tel qu'il était alors rédigé, de satisfaire une demande de renseignements en vue d'appliquer un impôt sur les ventes car cet impôt n'était pas visé par la Convention. Le paragraphe a alors été amendé afin de permettre l'échange de renseignements à l'égard des impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales et afin de permettre l'utilisation des informations ainsi échangées aux fins de l'application de tous ces impôts. Certains États risquent toutefois de ne pas être en mesure d'échanger des renseignements, ou d'utiliser les renseignements obtenus d'un autre État, à l'égard des impôts qui ne sont pas visés par la Convention au sens de l'article 2. Ces États ont la faculté de restreindre la portée du paragraphe 1 de l'article aux impôts couverts par la Convention.

10.2 Dans certains cas, un État contractant peut avoir besoin de recevoir des renseignements sous une forme particulière pour que les conditions en vigueur en matière de preuve ou autres conditions légales soient satisfaites. Ces formes peuvent inclure des dépositions de témoins et des copies certifiées conformes de documents originaux. Les États contractants devraient s'efforcer, dans la mesure du possible, de répondre à de telles demandes. En vertu du paragraphe 3, l'État requis peut refuser de fournir les renseignements sous la forme spécifique demandée si, par exemple, la forme demandée n'est pas connue ou autorisée dans sa législation ou sa pratique administrative. Le refus de fournir les renseignements sous la forme demandée n'a pas d'incidence sur l'obligation de fournir ces renseignements.

10.3 La Convention n'empêche en aucune manière l'application des dispositions de l'article à des échanges de renseignements qui existaient avant l'entrée en vigueur de la Convention dès lors que l'assistance concernant ces renseignements est fournie après l'entrée en vigueur de la Convention et après que les dispositions de l'article soient devenues effectives. Toutefois, les États contractants peuvent juger utile de préciser dans quelle mesure les dispositions de l'article sont applicables à ces renseignements, en particulier lorsque les dispositions de cette Convention entreront en vigueur en ce qui concerne des impôts dus ou prélevés à partir d'une certaine date.

**10.4 Les États contractants peuvent souhaiter améliorer la rapidité et le délai de réponse relatifs aux échanges de renseignements réalisés en vertu de cet article en convenant des délais pour la communication de renseignements. Les États contractants peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à l'article :**

**6. Les autorités compétentes des États contractants peuvent convenir de délais pour la communication de renseignements en vertu du présent article. En l'absence d'un tel accord, les renseignements devront être communiqués le plus rapidement possible et, sauf lorsque le retard est dû à des obstacles d'ordre juridique, dans les délais suivants :**

**(a) Lorsque les autorités fiscales de l'État contractant requis sont déjà en possession des renseignements demandés, ceux-ci devront être communiqués à l'autorité compétente de l'autre État contractant dans les deux mois suivant réception de la demande de renseignements ;**

---

7. — See <http://conventions.coe.int>.

- (b) *Lorsque les autorités fiscales de l'État contractant requis ne sont pas déjà en possession des renseignements demandés, ceux-ci devront être communiqués à l'autorité compétente de l'autre État contractant dans les six mois suivant réception de la demande de renseignements.*

*Sous réserve que les autres conditions du présent article soient remplies, des renseignements seront considérés comme ayant été échangés conformément aux dispositions du présent article, même s'ils sont communiqués après ces délais.*

*10.5 Les dispositions a) et b) du paragraphe optionnel 6, cité au paragraphe 10.4, fixent des standards par défaut pour des délais qui seraient applicables dans les cas où les autorités compétentes n'auraient pas passé d'accord prévoyant des délais plus ou moins longs. Les délais standards par défaut sont de deux mois à compter de la réception de la demande de renseignements lorsque les renseignements demandés sont déjà en la possession des autorités fiscales de l'État contractant requis, et de six mois dans tous les autres cas. Nonobstant les délais standards par défaut ou les délais convenus autrement, les autorités compétentes peuvent convenir d'autres arrangements au cas par cas, par exemple lorsqu'elles estiment toutes deux que davantage de temps est opportun. Ceci peut être le cas lorsque la demande est de nature complexe. L'autorité compétente d'un État contractant requérant ne saurait alors refuser de manière déraisonnable la demande de l'autorité compétente de l'État contractant requis de lui accorder davantage de temps. Lorsqu'un État contractant requis n'est pas en mesure de communiquer les renseignements demandés dans les délais prescrits en raison d'obstacles d'ordre juridique (par exemple, en raison d'un litige en cours entamé par le contribuable pour contester la validité de la demande, ou encore en raison d'un litige en cours concernant une procédure de notification nationale du type décrit au paragraphe 14.1), il ne serait pas considéré comme ne respectant pas les délais.*

*10.6 La dernière phrase du paragraphe optionnel, cité au paragraphe 10.4, selon laquelle « Sous réserve que les autres conditions du présent article soient remplies, des renseignements seront considérés comme ayant été échangés conformément aux dispositions du présent article, même s'ils sont communiqués après ces délais », montre clairement qu'aucune objection quant à l'utilisation ou l'admissibilité des renseignements échangés en vertu de cet article ne peut se fonder sur le fait que les renseignements ont été échangés après les délais convenus par les autorités compétentes ou les délais standards par défaut prévus dans ledit paragraphe.*

## *Paragraphe 2*

11. Une procédure d'assistance mutuelle n'est applicable entre les administrations fiscales que si chacune d'elles est assurée que l'autre considérera comme confidentiels les renseignements qu'elle aura reçus du fait de leur coopération. Les règles de confidentialité du paragraphe 2 s'appliquent à toutes les catégories de renseignements reçus en vertu du paragraphe 1, y compris ceux qui sont fournis dans le cadre d'une demande et ceux qui sont transmis en réponse à une demande. *Il s'ensuit que les règles de confidentialité couvrent, par exemple, la correspondance entre autorités compétentes, y compris la lettre de demande de renseignements. Dans le même temps, il est entendu que l'État requis peut divulguer le minimum de renseignements contenus dans une lettre de l'autorité compétente (mais pas la lettre elle-même) qui sont nécessaires pour permettre à l'État requis d'obtenir les renseignements demandés ou les fournir à l'État requérant, sans pour autant entraver les efforts de l'État requérant. Cependant, si des procédures judiciaires, ou des procédures assimilables en vertu de la législation interne de l'État requis, nécessitent de divulguer la lettre elle-même, l'autorité compétente de l'État requis peut le faire à moins que l'État requérant n'en dispose autrement.* Le maintien du secret dans l'État contractant auquel les renseignements sont communiqués relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu au paragraphe 2 que les renseignements

communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'État qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet État. Les sanctions applicables en cas de violation du secret dans cet État seront celles qui sont prévues par la législation administrative et pénale de cet État. ***Dans les situations où l'État requis estime que l'État requérant ne respecte pas ses obligations en matière de confidentialité des renseignements échangés en vertu de cet article, l'État requis peut suspendre son assistance en vertu de cet article jusqu'à ce qu'il reçoive de l'État requérant l'assurance qu'il se conformera bien à ces obligations. Si nécessaire, les autorités compétentes peuvent conclure des arrangements ou des protocoles d'accord spécifiques concernant la confidentialité des renseignements échangés en vertu de cet article.***

12. ***Sous réserve des paragraphes 12.3 et 12.4***, les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts, ou par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts à l'égard desquels l'échange de renseignements est autorisé en vertu de la première phrase du paragraphe 1, ou par le contrôle de ce qui précède. Il s'ensuit que ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Il s'ensuit également que des renseignements peuvent être communiqués à des autorités administratives ou judiciaires chargées de déterminer si ces renseignements doivent être divulgués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Les renseignements reçus par un État contractant ne peuvent être utilisés par ces personnes ou autorités qu'aux fins indiquées au paragraphe 2. En outre, les renseignements couverts par le paragraphe 1, qu'ils soient ou non spécifiques à un contribuable, ne doivent pas être divulgués à des personnes ou autorités non mentionnées au paragraphe 2, quelles que soient les législations internes relatives à la communication de renseignements, notamment concernant la liberté de l'information ou toute autre législation autorisant un accès plus large aux documents administratifs.

12.1 Les renseignements peuvent aussi être divulgués aux organismes de contrôle. Ces organismes de contrôle comprennent les autorités qui exercent des fonctions générales de supervision des autorités chargées de l'administration et de l'application de la loi fiscale dans le cadre des fonctions générales de l'administration de l'État contractant. Les États contractants peuvent cependant, dans leurs négociations bilatérales, déroger à ce principe et convenir d'exclure que ces renseignements soient divulgués aux autorités en question.

12.2 Les renseignements reçus par un État contractant ne peuvent être divulgués à un État tiers à moins qu'il n'existe une disposition expresse dans la convention bilatérale entre les États contractants qui permette une telle communication.

12.3 ~~De même, s'il apparaît que les renseignements présentent un intérêt pour l'État qui les reçoit à des fins autres que celles mentionnées au paragraphe 12, cet État ne peut les utiliser à ces autres fins mais il doit recourir aux moyens expressément destinés à ces fins (par exemple dans le cas d'un délit non fiscal, à une convention concernant l'assistance judiciaire).~~ ***Les renseignements échangés à des fins fiscales peuvent présenter un intérêt pour l'État qui les reçoit à des fins s'ajoutant à celles mentionnées dans les deux premières phrases du paragraphe 2 de l'article 26. La dernière phrase du paragraphe 2 autorise donc les États contractants à partager les renseignements fiscaux pour autant que deux conditions soient remplies : premièrement, les renseignements doivent pouvoir être utilisés à d'autres fins en vertu de la législation des deux États et, deuxièmement, l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements doit autoriser cette utilisation.*** ~~Cependant, les États contractants peuvent souhaiter~~ ***Elle autoriser le partage de renseignements fiscaux par les autorités fiscales de l'État qui les reçoit avec d'autres organismes chargés de l'application de la loi et autorités judiciaires dudit État, sur certaines questions hautement prioritaires (par exemple la lutte***

contre le blanchiment de capitaux, la corruption, le financement du terrorisme). *Lorsque l'État qui reçoit les renseignements souhaite les utiliser à d'autres fins (c'est-à-dire non fiscales), celui doit préciser à l'État qui fournit les renseignements les autres fins auxquelles il souhaite utiliser les renseignements et confirmer que l'utilisation à ces fins est admise par sa législation interne. Lorsque l'État qui fournit les renseignements est en mesure de le faire, compte tenu notamment des accords internationaux ou d'autres arrangements conclus entre les États contractants relatifs à l'assistance mutuelle entre les autres organismes chargés de l'application de la loi et les autorités judiciaires, on devrait s'attendre généralement à ce que l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise ladite utilisation si les renseignements peuvent être employés à des fins similaires dans l'État qui fournit les renseignements. Les organismes chargés de l'application de la loi et les autorités judiciaires recevant des renseignements au titre de la dernière phrase du paragraphe 2 doivent traiter ces renseignements comme confidentiels, conformément aux principes énoncés au paragraphe 2. Les États contractants désireux d'élargir les fins auxquelles ils peuvent utiliser les renseignements échangés en vertu de cet article peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 2 :*

~~Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un État contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.~~

**12.4** *Il est reconnu que les États contractants peuvent souhaiter réaliser l'objectif global inhérent à la dernière phrase du paragraphe 2 par d'autres moyens et ils peuvent le faire en remplaçant la dernière phrase du paragraphe 2 par le texte suivant :*

*« L'autorité compétente de l'État contractant qui reçoit des renseignements en vertu des dispositions de cet article peut, avec l'accord écrit de l'État contractant qui a fourni les renseignements, également rendre disponibles ces renseignements pour qu'ils soient utilisés à d'autres fins autorisées en vertu des dispositions d'une Convention d'entraide judiciaire en vigueur entre les États contractants et permettant l'échange de renseignements fiscaux. »*

13. Comme on l'a indiqué au paragraphe 12, les renseignements obtenus peuvent être communiqués aux personnes et autorités mentionnées et en vertu de la ~~dernière~~**troisième** phrase du paragraphe 2 de cet article, celles-ci peuvent les dévoiler dans des audiences publiques ou dans les décisions qui font apparaître le nom du contribuable. Lorsque des renseignements sont utilisés au cours d'audiences judiciaires publiques ou dans des jugements et sont ainsi rendus publics, il est évident que l'on peut dès lors tirer ces renseignements des dossiers ou des jugements du tribunal pour servir à d'autres fins et même éventuellement à titre de preuve. Mais ceci n'entraîne pas que les personnes et autorités visées au paragraphe 2 sont autorisées à fournir sur demande les renseignements complémentaires qu'elles auraient reçus. Si l'un des deux États contractants, ou les deux, s'opposent à ce que les renseignements soient ainsi rendus publics par des tribunaux ou à ce que ces renseignements, lorsqu'ils ont été ainsi rendus publics, soient utilisés à d'autres fins, parce que la procédure normale suivant leur législation interne ne le permet pas, ils devront l'indiquer expressément dans leur convention.

### *Paragraphe 3*

14. Ce paragraphe contient certaines limitations à la règle principale en faveur de l'État requis. Tout d'abord, le paragraphe précise qu'un État contractant, lorsqu'il communiquera des renseignements à l'autre État contractant, ne sera pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative. Néanmoins, les dispositions internes concernant le secret fiscal ne peuvent être interprétées comme faisant obstacle à l'échange de renseignements visé

par le présent article. Les autorités de l'État requérant, comme on l'a mentionné, doivent considérer comme confidentiels les renseignements communiqués en vertu du présent article.

14.1 Les législations de certains pays comportent des procédures de notification aux personnes qui ont fourni les renseignements et/ou au contribuable qui fait l'objet de l'enquête avant la communication de renseignements. Ces procédures de notification peuvent constituer un aspect important des droits prévus en vertu de la législation nationale. Elles peuvent contribuer à empêcher des erreurs (par exemple dans les cas d'erreurs sur l'identité de la personne) et faciliter les échanges (en permettant aux contribuables qui font l'objet de la notification de coopérer volontairement avec les autorités fiscales dans l'État requérant). Les procédures de notification ne doivent pas cependant être appliquées d'une manière qui, compte tenu des circonstances particulières de la demande, entravent les efforts de l'État requérant. En d'autres termes, elles ne doivent pas empêcher ou retarder indûment des échanges effectifs de renseignements. Par exemple, les procédures de notification devraient permettre des exceptions à la notification préalable, notamment dans les cas où la demande de renseignements a un caractère très urgent ou dans ceux où la notification est susceptible de compromettre les chances de succès de l'enquête menée par l'État requérant. Un État contractant qui, en vertu de sa législation interne est tenu de notifier à la personne qui a fourni les renseignements et/ou au contribuable qu'un échange de renseignements est envisagé doit informer par écrit l'autre État partie à une convention qu'il est tenu par cette obligation et quelles en sont les conséquences en ce qui concerne ses obligations en matière d'assistance mutuelle. Ces renseignements doivent être fournis à l'autre État contractant lorsqu'une convention est conclue et par la suite chaque fois que les règles applicables sont modifiées.

15. En outre, l'État requis n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'État requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'État requérant. Il s'ensuit qu'un État contractant ne pourra se prévaloir du système de renseignements de l'autre État contractant si ce système est plus étendu que le sien propre. Par conséquent, un État peut refuser de fournir des renseignements lorsque la loi de l'État requérant l'empêche d'obtenir ou de fournir ces renseignements ou lorsque du fait de ses pratiques administratives (par exemple l'insuffisance des ressources administratives dont il dispose) il n'y a pas réciprocité. Toutefois, il est admis qu'une application trop rigoureuse du principe de réciprocité risquerait de compromettre l'échange effectif de renseignements et que cette notion doit être interprétée d'une manière large et pragmatique. Il est inévitable que les dispositifs d'obtention et de fourniture de renseignements varient selon les pays. Les différences dans les pratiques et les procédures ne doivent pas servir de justification au rejet d'une demande à moins que ces différences n'aient pour effet de limiter d'une manière significative les possibilités dont dispose l'État requérant d'obtenir et de fournir les renseignements en question si cet État a lui-même reçu une demande légitime de l'État requis. ***Il est utile de noter que si un État contractant applique, en vertu du paragraphe 5, des mesures qui ne sont normalement pas prévues dans sa législation ou sa pratique nationale, notamment pour accéder à des renseignements bancaires et les échanger, cet État est également fondé à demander des renseignements similaires à l'autre État contractant. Cela serait pleinement conforme au principe de réciprocité qui sous-tend les alinéas a) et b) du paragraphe 3.***

15.1 Le principe de réciprocité ne s'applique pas lorsque le système législatif ou la pratique administrative d'un seul pays prévoit une procédure spécifique. Par exemple un pays auquel il est demandé de fournir des renseignements ne peut invoquer l'absence d'un dispositif de décision anticipée dans le pays qui demande ces renseignements et refuser de communiquer des renseignements sur une telle décision qu'il a accordée sur la base d'un argument de réciprocité. Bien entendu, lorsque les renseignements demandés ne peuvent être eux-mêmes obtenus en vertu de la loi ou dans le cadre

normal de la pratique administrative de l'État requérant, un État requis peut décliner une telle demande.

15.2 La plupart des pays reconnaissent dans leur législation interne que les renseignements ne peuvent être obtenus d'une personne dans la mesure où cette personne peut invoquer le droit de ne pas témoigner contre elle-même. Par conséquent, un État requis peut refuser de communiquer des renseignements lorsque l'État requérant aurait été empêché, par ses propres règles en matière d'auto-incrimination, d'obtenir les renseignements en question dans des circonstances similaires. Toutefois, en pratique, le droit de ne pas témoigner contre soi-même devrait n'avoir qu'une application limitée en ce qui concerne la plupart des demandes de renseignements. Ce droit est personnel et ne peut être invoqué par un individu qui ne risque pas lui-même de poursuites pénales. L'immense majorité des demandes de renseignements s'efforcent d'obtenir ces renseignements de tiers tels que des banques, des intermédiaires ou de l'autre partie à un contrat et non de l'individu qui fait l'objet de l'enquête. En outre, le droit de ne pas témoigner contre soi-même ne s'applique généralement qu'aux personnes physiques.

16. Doivent être considérés comme pouvant être obtenus selon la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt, qui peut inclure des recherches spéciales ou un examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes, lorsque les autorités fiscales procèderaient à des recherches ou à un examen similaire pour leur propre compte. *Le paragraphe suppose, bien entendu, que les autorités fiscales disposent des pouvoirs et des ressources nécessaires pour faciliter l'échange effectif de renseignements. Supposons par exemple qu'un État contractant demande des renseignements dans le cadre d'une enquête dans les affaires fiscales d'un contribuable déterminé, et qu'il précise dans la demande que ces renseignements pourraient être détenus par l'un des quelques prestataires de services identifiés dans la demande et établis dans l'autre État contractant. Dans ce cas, on devrait s'attendre à ce que l'État requis soit à même d'obtenir et de communiquer ces renseignements, dans la mesure où ils sont détenus par l'un des prestataires de services identifiés dans la demande. Lorsqu'il répond à une demande, l'État requis devrait être guidé par l'objectif primordial de l'article 26 qui est de permettre l'échange de renseignements « dans la mesure la plus large possible » et peut tenir compte de l'importance que revêtent pour l'État requérant les renseignements demandés, par rapport à la charge administrative pour l'État requis.*

*16.1 Les alinéas a) et b) du paragraphe 3 n'autorisent pas l'État requis à refuser une demande lorsque les paragraphes 4 ou 5 s'appliquent. Le paragraphe 5 s'appliquerait, par exemple, dans des cas où l'incapacité de l'État requis d'obtenir les renseignements était spécifiquement liée au fait que les renseignements demandés sont supposés détenus par une banque ou un autre établissement financier. Ainsi, l'application du paragraphe 5 comprend des cas où les pouvoirs dont disposent les autorités fiscales pour obtenir des renseignements détenus par des banques ou d'autres établissements financiers sont soumis à des exigences différentes de celles qui s'appliquent généralement par rapport aux pouvoirs pour obtenir des renseignements détenus par des personnes autres que des banques et d'autres établissements financiers. Tel pourrait, par exemple, être le cas lorsque les autorités fiscales sont seulement en mesure d'utiliser leurs pouvoirs d'obtenir des renseignements détenus par des banques et d'autres établissements financiers dans des cas où elles disposent d'informations précises sur le contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. Tel pourrait également être le cas où, par exemple, afin d'être en mesure d'utiliser ses pouvoirs pour obtenir des renseignements détenus par des banques et d'autres établissements financiers, il est exigé un degré plus élevé de probabilité que les renseignements requis soient bien détenus par la personne dont on pense qu'elle est en possession des renseignements que le degré de*

***probabilité exigé pour l'utilisation des pouvoirs pour obtenir des renseignements détenus par des personnes autres que des banques et d'autres établissements financiers.***

17. Dans les cas visés aux paragraphes ci-dessus, l'État requis est libre de refuser de fournir les renseignements. Toutefois, s'il communique les renseignements demandés, il reste dans le cadre de l'accord sur l'échange de renseignements prévu par la Convention ; on ne pourra donc faire valoir que cet État a manqué à l'obligation du secret.

18. Si la structure des systèmes de renseignements des deux États contractants est très différente, les conditions posées aux alinéas a) et b) du paragraphe 3 auront pour effet que les États contractants auront très peu de renseignements, et parfois aucun, à échanger. Dans ce cas, les États contractants peuvent juger approprié d'élargir le champ d'application de l'échange de renseignements.

18.1 Sauf dispositions contraires convenues entre les États contractants, il peut être admis que les renseignements demandés peuvent être obtenus par l'État requérant dans une situation similaire si cet État n'a pas indiqué le contraire.

19. En dehors des limitations mentionnées plus haut, l'alinéa c) du paragraphe 3 contient une réserve au sujet de la communication de certains renseignements qui ont un caractère confidentiel. Il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dont il est question au dit alinéa. Avant d'invoquer ces dispositions, un État contractant devra apprécier avec soin si les intérêts du contribuable en justifient réellement l'application. Sinon, il est évident qu'une interprétation trop large de cette clause rendrait en bien des cas inefficace l'échange de renseignements prévu par la Convention. Les observations faites au paragraphe 17 ci-dessus sont également valables dans ce cas. L'État requis dispose d'un certain pouvoir d'appréciation pour refuser, dans le but de protéger les intérêts de ses contribuables, les renseignements demandés, mais s'il les fournit délibérément, le contribuable ne peut invoquer une infraction aux règles du secret.

19.1 Dans ses délibérations concernant l'application des règles en matière de secret, l'État contractant doit également tenir compte des règles de confidentialité du paragraphe 2 de l'article 26. Les législations et pratiques nationales de l'État requérant ainsi que les obligations imposées par le paragraphe 2 peuvent empêcher l'utilisation des renseignements pour les catégories d'objets non autorisées contre lesquelles les règles en matière de secret professionnel ou autre ont pour but d'assurer une protection. Par conséquent, un État contractant peut décider de communiquer les renseignements lorsqu'il lui semble qu'il n'y a pas de raisons suffisantes pour penser qu'un contribuable concerné risque de subir des conséquences adverses incompatibles avec l'objet de l'échange de renseignements.

19.2 La plupart des demandes de renseignements ne soulèveront pas de problèmes de secret commercial, industriel ou autre. Par secret commercial ou industriel, on entend généralement des faits ou circonstances qui sont d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice (par exemple en occasionnant de graves difficultés financières). La détermination, l'évaluation ou le recouvrement de l'impôt ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice. Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir un secret commercial, industriel ou autre. Par exemple, une demande de renseignements portant sur certains documents relatifs à des achats peut poser ce type de problèmes si la divulgation de ces informations révèle la formule exclusive d'un produit. La protection de ces renseignements peut aussi s'étendre aux informations qui sont en possession de tierces personnes. Par exemple, une banque peut être en possession d'une demande de brevet en cours qu'elle garde en sécurité ou d'un procédé ou d'une formule secrète décrits dans une demande de prêt ou dans

un contrat que détient la banque. Dans ces conditions, les détails concernant le secret commercial, industriel ou autre doivent être isolés des documents et les renseignements financiers restants doivent être échangés en conséquence.

19.3 Un État requis peut refuser de communiquer des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre avocats ou autre représentants légaux agréés agissant dans l'exercice de leurs fonctions et leurs clients dans la mesure où ces communications sont préservées de toute divulgation en vertu de son droit interne. Toutefois, le champ d'application de la protection dont bénéficient ces communications confidentielles doit être défini d'une manière étroite. Le secret ne vaut pas pour les documents remis à un avocat pour essayer de les préserver d'une divulgation requise par la loi. En outre, les renseignements concernant l'identité d'une personne telle qu'un administrateur ou un bénéficiaire effectif d'une société ne sont généralement pas protégés en tant que communication confidentielle. Bien que le champ d'application de la protection accordée aux communications confidentielles puisse différer selon les États, il ne doit pas être excessivement large, car cela entraverait un échange effectif de renseignements. Les communications entre avocats ou autres représentants légaux agréés et leurs clients ne sont confidentielles que dans la mesure où ces représentants agissent en leur qualité d'avocats ou autres représentants légaux agréés et non à un autre titre, tel qu'actionnaires mandataires, fiduciaires, constituants d'un trust, administrateurs de sociétés ou en vertu de leur pouvoir de conseil pour représenter une société dans ses opérations commerciales. La question de savoir si des renseignements sont protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat ou autre représentant légal autorisé et son client devrait être jugée uniquement dans l'État contractant sur la base du droit en vertu duquel la question est soulevée. Par conséquent, il n'est pas prévu que les tribunaux de l'État requis puissent se prononcer sur des réclamations fondées sur la législation de l'État requérant.

19.4 Les États contractants désireux de se référer expressément à la protection accordée aux communications confidentielles entre un client et un avocat ou autre représentant légal agréé peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 3 :

- d) à obtenir ou fournir des renseignements qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat, ou autre représentant légal agréé, lorsque ces communications sont :
  - (i) produites dans le but de demander ou de fournir un avis juridique ou
  - (ii) produites afin d'être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée.

19.5 Le paragraphe 3 inclut également une limitation concernant les renseignements qui touchent aux intérêts vitaux de l'État lui-même. À cet effet, il est stipulé que les États contractants n'ont pas à fournir des renseignements lorsque leur divulgation serait contraire à l'ordre public. Dans ce contexte toutefois, cette limitation ne peut être invoquée que dans des cas extrêmes. Par exemple, un tel cas peut survenir si une enquête fiscale dans l'État requis était motivée par des persécutions politiques, raciales ou religieuses. La limitation peut être également invoquée lorsque les renseignements constituent un secret d'État, par exemple des informations sensibles détenues par les services secrets et dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de l'État requis. Par conséquent, le problème de l'ordre public ne devrait se poser que rarement dans le contexte de demandes de renseignements entre parties à une convention.

#### *Paragraphe 4*

19.6 Le paragraphe 4 a été ajouté en 2005 pour traiter explicitement de l'obligation d'échanger des renseignements dans les cas où l'État requis n'a pas besoin des renseignements demandés pour

l'application de sa propre législation fiscale. Avant l'addition du paragraphe 4, cette obligation n'était pas affirmée expressément dans l'article mais elle apparaissait clairement dans les pratiques des pays membres qui montraient que, dans la collecte de renseignements demandés par une autre partie à une convention, les États contractants utilisent souvent les pouvoirs spéciaux de contrôle ou d'enquête que leur confère leur législation en vue du prélèvement de leurs propres impôts, même s'ils n'ont pas eux-mêmes besoin de ces renseignements à cette fin. Ce principe est également affirmé dans le rapport intitulé *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales*<sup>8</sup>.

19.7 En vertu du paragraphe 4, les États contractants doivent utiliser les pouvoirs dont ils disposent en matière de collecte de renseignements même s'ils sont invoqués uniquement pour fournir des renseignements à l'autre État contractant, *et ce, que les renseignements puissent ou non toujours être collectés ou utilisés pour l'application de la législation fiscale de l'État contractant requis. Ainsi, par exemple, aucune restriction affectant la capacité d'un État contractant requis à obtenir auprès d'une personne des renseignements aux fins de sa propre législation fiscale au moment de la demande (par exemple, en raison de l'expiration du délai de prescription prévu par la législation interne de l'État requis, ou l'achèvement préalable d'un contrôle) ne saurait restreindre sa capacité à utiliser les pouvoirs dont il dispose pour obtenir des renseignements à des fins d'échange de renseignements.* L'expression « pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements » désigne les lois et procédures administratives ou judiciaires permettant à un État contractant d'obtenir et de fournir les renseignements requis. *Le paragraphe 4 n'oblige pas un État contractant requis à fournir des renseignements dans des circonstances où ledit État a cherché à obtenir les renseignements requis, mais constate que les renseignements ne sont plus disponibles à la suite de l'expiration du délai interne de conservation des documents. Toutefois, lorsque les renseignements requis sont toujours disponibles en dépit de l'expiration dudit délai de conservation, l'État requis ne peut refuser d'échanger les renseignements disponibles. Les États contractants devraient s'assurer que des documents comptables fiables sont conservés durant cinq ans ou plus.*

19.8 La deuxième phrase du paragraphe 4 précise que l'obligation visée au paragraphe 4 est soumise aux limitations du paragraphe 3 mais prévoit également que ces limitations ne peuvent être interprétées comme fondement pour décliner de fournir des renseignements dans les cas où les législations ou pratiques d'un pays comportent une condition d'intérêt fiscal national. Par conséquent, si un État requis ne peut invoquer le paragraphe 3 et soutenir qu'en vertu de sa législation ou de ses pratiques nationales il ne transmet que des renseignements qui présentent un intérêt pour l'application de sa propre législation fiscale, il peut par exemple refuser de communiquer des renseignements dans la mesure où cette communication constituerait la divulgation d'un secret commercial.

19.9 Pour beaucoup de pays, la combinaison du paragraphe 4 et de leur législation interne constitue une base suffisante pour l'utilisation de leurs mesures de collecte de renseignements en vue d'obtenir les renseignements demandés même si ceux-ci ne présentent pas d'intérêt fiscal national. Toutefois, d'autres pays pourraient souhaiter préciser expressément dans la convention que les États contractants doivent s'assurer que leurs autorités compétentes disposent des pouvoirs nécessaires pour le faire. Les États contractants qui souhaitent clarifier ce point peuvent remplacer le paragraphe 4 par le texte suivant :

4. Afin d'effectuer les échanges de renseignements conformément au paragraphe 1, chaque État contractant prend les mesures nécessaires, notamment dans les domaines législatifs, réglementaires ou administratifs, pour s'assurer que son autorité compétente dispose de pouvoirs suffisants en vertu de sa législation interne pour obtenir les renseignements destinés à être

---

8. OCDE, Paris, 2000 (au paragraphe 21 b).

échangés indépendamment de la question de savoir si cet État contractant peut avoir besoin de ces renseignements pour l'application de sa propre législation fiscale.

#### *Paragraphe 5*

19.10 Le paragraphe 1 impose expressément à un État contractant l'obligation d'échanger toutes sortes de renseignements. Le paragraphe 5 a pour objet de faire en sorte que les limitations du paragraphe 3 ne puissent être utilisées pour empêcher les échanges de renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires, ainsi que des renseignements concernant la propriété. Si le paragraphe 5, qui a été ajouté en 2005, représente une modification de la structure de l'article, il ne doit pas être interprété comme signifiant que la version précédente de cet article ne couvrirait pas les échanges de ce type de renseignements. La grande majorité des pays membres de l'OCDE échangeait déjà ces renseignements en application de la version précédente de l'article et l'addition du paragraphe 5 reflète simplement la pratique actuelle.

19.11 Le paragraphe 5 stipule qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements à un autre État partie à une convention uniquement parce que ces renseignements sont détenus par une banque ou autre établissement financier. Par conséquent, le paragraphe 5 l'emporte sur le paragraphe 3 dans la mesure où celui-ci autoriserait dans le cas contraire un État contractant requis à refuser de communiquer des renseignements pour des motifs tenant au secret bancaire. L'addition de ce paragraphe à l'article traduit l'évolution internationale dans ce domaine telle qu'elle apparaît dans le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale<sup>9</sup> et telle qu'elle est décrite dans le rapport intitulé Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales<sup>10</sup>. Conformément à ce rapport, l'accès aux renseignements détenus par des banques ou autres établissements financiers est possible par des moyens directs ou indirects faisant intervenir une procédure judiciaire ou administrative. La procédure d'accès indirect ne doit pas être trop lourde ni trop longue de manière à ne pas constituer un obstacle à l'accès aux renseignements bancaires.

19.12 Le paragraphe 5 prévoit par ailleurs qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par des personnes agissant en tant qu'agents ou fiduciaires. Par exemple, si en vertu de la loi d'un État contractant, tous les renseignements détenus par un fiduciaire sont considérés comme couverts par le « secret professionnel » pour la seule raison qu'ils sont détenus par un fiduciaire, cet État ne peut pas utiliser cette loi comme motif justifiant le refus de communiquer les renseignements à l'autre État contractant. On considère généralement qu'une personne agit « en qualité de fiduciaire » lorsque cette personne effectue des transactions, ou gère des fonds ou des biens non pas en son nom propre ou pour son propre compte mais pour le compte d'une autre personne avec laquelle elle a des relations qui impliquent et nécessitent de la confiance d'une part et de la bonne foi de l'autre. Le terme « agent » est très large et inclut toutes les formes de prestations de services aux entreprises (par exemple les agents assurant l'établissement de sociétés par actions, les sociétés fiduciaires, les agents agréés, les avocats).

19.13 Enfin, le paragraphe 5 prévoit qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce qu'ils sont liés au droit de propriété d'une personne, y compris les sociétés de capitaux, sociétés de personnes, fondations ou structures organisationnelles similaires. Les demandes de renseignements ne peuvent être déclinées uniquement parce que des lois ou pratiques nationales considèrent certains renseignements relatifs à la propriété comme des secrets commerciaux ou autres.

---

9. ——— Disponible à l'adresse [www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation)

10. OCDE, Paris, 2000.

19.14 Le paragraphe 5 n'empêche pas un État contractant d'invoquer le paragraphe 3 pour refuser de communiquer des renseignements détenus par une banque, un établissement financier, une personne agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire ou des renseignements relatifs au droit de propriété. Cependant, ce refus doit être fondé sur des motifs indépendants du statut de banque, d'établissement financier, d'agent, de fiduciaire ou de mandataire de la personne ou du fait que les renseignements portent sur des droits de propriété. Par exemple, un représentant légal agissant pour le compte d'un client peut intervenir en tant qu'agent mais pour tous renseignements protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat ou autre représentant légal agréé et son client, le paragraphe 3 reste un motif possible de refus de communiquer les renseignements.

19.15 Les exemples suivants illustrent l'application du paragraphe 5 :

- a) La société X détient la majorité des actions d'une filiale Y, et les deux sociétés sont constituées conformément à la législation de l'État A. L'État B effectue une vérification fiscale des opérations effectuées par la société Y sur son territoire. Au cours de cette vérification, la question se pose de savoir qui détient directement et indirectement la propriété du capital de la société Y et l'État B adresse à l'État A une demande de renseignements sur les droits de propriété détenus par les différentes personnes relevant de la chaîne de propriété de la société Y. Dans sa réponse, l'État A doit fournir à l'État B des informations relatives à la propriété de la société X comme de la société Y.
- b) Un particulier soumis à l'impôt dans l'État A détient un compte à la banque B dans l'État B. L'État A examine la déclaration d'impôt sur le revenu du particulier et adresse à l'État B une demande de renseignements portant sur tous les revenus des comptes bancaires et les actifs détenus par la banque B afin de déterminer l'existence de dépôts constitués par des revenus non imposés. L'État B doit communiquer les renseignements bancaires demandés à l'État A.

#### Observation sur les Commentaires

20. [Supprimé]

21. Concernant le paragraphe 15.1, la Grèce souhaite clarifier qu'en vertu de l'article 28 de la Constitution grecque, les conventions fiscales internationales sont appliquées sur la base de la réciprocité.

#### Commentaires sur l'article 27

86. Remplacer le paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 27 par ce qui suit :

12. De même, certains États contractants peuvent souhaiter limiter les catégories d'impôts auxquelles s'appliqueront les dispositions de l'article ou clarifier le champ d'application de ces dispositions en incluant dans la définition une liste détaillée des impôts. Les États qui le souhaitent sont libres d'adopter bilatéralement la définition suivante :

Le terme « créance fiscale », tel qu'il est utilisé dans cet article, désigne une somme due au titre des impôts suivants prélevés par les États contractants, *dans la mesure où l'imposition correspondante n'est pas contraire à la présente Convention ou à tout autre instrument auquel ces États contractants sont parties*, ainsi que les intérêts, les pénalités administratives correspondantes et les coûts de recouvrement ou de conservation liés à ces impôts :

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

## D. POSITIONS DES ÉCONOMIES NON MEMBRES

### Introduction

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

4. Ce document reflète la position des économies suivantes sur le Modèle de Convention fiscale :

Afrique du Sud	Albanie	Argentine	Arménie
<b>Azerbaïdjan</b>	Biélorussie	Brésil	Bulgarie
<b>Colombie</b>	Côte d'Ivoire	Croatie	Émirats arabes unis
<del>Estonie</del>	Gabon	<b>Géorgie</b>	Hong Kong, Chine
Inde	Indonésie	<del>Israël</del>	Kazakhstan
Lettonie	Lituanie	Malaisie	Maroc
Philippines	République populaire de Chine		
République démocratique du Congo		Roumanie	Russie
Serbie	<b>Singapour</b>	Thaïlande	Tunisie
Ukraine	Vietnam		

### Positions sur l'article 1

88. Ajouter le nouveau paragraphe 4 suivant aux Positions sur l'article 1 :

**4. L'Argentine considère que les conclusions portant sur l'application de la Convention aux sociétés de personnes qui sont incluses dans les Commentaires sur l'article 1 et sur d'autres dispositions du Modèle de Convention fiscale ne peuvent s'appliquer que dans la mesure où elles sont explicitement incluses dans une convention fiscale spécifique ou dans un accord amiable entre les autorités compétentes conclu en vertu du paragraphe 3 l'article 25.**

### Positions sur l'article 2

89. Ajouter le nouveau paragraphe 2.1 suivant aux Positions sur l'article 2 :

**2.1 L'Argentine et la Colombie se réservent le droit de ne pas inclure au paragraphe 1 les impôts perçus pour le compte des subdivisions politiques et des collectivités locales.**

90. Remplacer le paragraphe 3 des Positions sur l'article 2 qui s'y rapportent par ce qui suit :

3. Étant donné qu'ils n'appliquent pas d'impôt sur la fortune, le *Brésil*, ~~et~~ *l'Indonésie*, *la Malaisie et Singapour* se réservent le droit de ne pas inclure la référence à ce type d'impôt dans le paragraphe 1.

91. Ajouter le nouveau paragraphe 5.1 suivant aux Positions sur l'article 2 :

**5.1 La Géorgie se réserve le droit d'inclure les impôts perçus pour le compte des unités administratives/territoriales et des autorités locales autonomes.**

92. Ajouter le nouveau paragraphe 5.2 suivant aux Positions sur l'article 2 :

**5.2 La Colombie se réserve le droit de restreindre l'application de la Convention concernant les impôts sur la fortune aux cas où, durant l'année fiscale considérée, les deux États contractants perçoivent des impôts sur la même fortune ou les mêmes éléments de la fortune.**

### **Positions sur l'article 3**

93. Supprimer le paragraphe 2 suivant des Positions sur l'article 3 :

~~2. — Israël se réserve le droit d'inclure une fiducie (trust) dans la définition de « personne ».~~

94. Remplacer le paragraphe 4 des Positions sur l'article 3 par ce qui suit :

4. La *Bulgarie* se réserve le droit de proposer au cours des négociations bilatérales d'inclure **le mot « aussi » entre les mots « comprennent » et « l'exercice » à l'alinéa h) du paragraphe 1 de l'article** d'inclure une définition de l'expression « bénéfices d'entreprise », laquelle couvrira à la fois les bénéfices réalisés par une société et le revenu d'une personne physique, lorsqu'ils proviennent d'une activité d'entreprise exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable. Cet ajout est la conséquence de la suppression de l'article 14 et a pour but de permettre l'application de l'article 7 conformément à la législation interne bulgare afférente au revenu des personnes physiques.

95. Remplacer le paragraphe 4.1 des Positions sur l'article 3 par ce qui suit :

4.1 L'*Argentine, l'Azerbaïdjan, le Brésil, la Lituanie et Singapour* se réservent le droit de ne pas inclure les définitions « entreprise », « activité » et « affaires » du paragraphe 1 de l'article 3 parce qu'ils se réservent le droit d'inclure un article visant l'imposition des professions indépendantes.

96. Remplacer le paragraphe 8 des Positions sur l'article 3 par ce qui suit :

8. L'*Afrique du Sud et l'Inde* se réservent 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.

97. Remplacer le paragraphe 10 des Positions sur l'article 3 par ce qui suit :

10. *La Colombie et Hong Kong, Chine* se réservent 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 l'article 4**

98. Remplacer le paragraphe 1 des Positions sur l'article 4 par ce qui suit :

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

99. Ajouter le nouveau paragraphe 3.1 suivant aux Positions sur l'article 4 :

**3.1 La Malaisie et Singapour se réservent le droit d'omettre la deuxième phrase du paragraphe 1 dans leurs conventions.**

100. Ajouter le nouveau paragraphe 6 suivant aux Positions sur l'article 4 :

**6. L'Azerbaïdjan se réserve le droit d'utiliser au paragraphe 3 soit le lieu d'enregistrement (constitution), soit le siège de direction effective dans le but de déterminer la résidence d'une personne.**

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

**7. L'Argentine se réserve le droit d'utiliser le lieu de constitution afin de déterminer la résidence d'une société et, en l'absence d'un accord en ce sens, de ne pas accorder les avantages de la Convention aux sociétés qui ont une double résidence.** ~~Israël se réserve le droit de traiter du cas d'une fiducie (trust) résidente des deux États contractants dans une disposition spécifique.~~

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

**8. L'Inde, et le Kazakhstan et Singapour 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.**

103. Ajouter le nouveau paragraphe 8.2 suivant aux Positions sur l'article 4 :

**8.2 La Colombie se réserve le droit de ne pas accorder les avantages de la Convention aux personnes, autres que des personnes physiques, qui ont une double résidence.**

104. Ajouter le nouveau paragraphe 9.4 suivant aux Positions sur l'article 4 :

**9.4 Singapour se réserve le droit de remplacer l'alinéa d) par : « d) dans tout autre cas, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord. »**

105. Remplacer le paragraphe 10 des Positions sur l'article 4 par ce qui suit :

**10. L'interprétation donnée par l'Argentine, l'Arménie, la Bulgarie, 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.**

### **Positions sur l'article 5**

106. Remplacer le paragraphe 1 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

**1. Compte tenu des problèmes particuliers que pose l'application des dispositions du Modèle de Convention aux activités exercées en haute mer dans un État contractant relativement à la prospection et l'exploitation du lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles, la Lettonie et la Lituanie se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives à ces activités.**

107. Ajouter le nouveau paragraphe 2.2 suivant aux Positions sur l'article 5 :

**2.2 La Colombie se réserve le droit de remplacer les mots « lieu d'extraction » par les mots « lieu relié à l'exploration ou à l'exploitation » à l'alinéa 2 f).**

108. Ajouter le nouveau paragraphe 6.3 suivant aux Positions sur l'article 5 :

**6.3 L’Azerbaïdjan se réserve le droit d’ajouter au paragraphe 2 un alinéa supplémentaire visant une installation, ouvrage ou vaisseau utilisé pour l’exploration des ressources naturelles.**

109. Remplacer le paragraphe 8 des Positions sur l’article 5 par ce qui suit :

8. L’*Arménie*, le *Brésil*, la **Colombie**, la **Géorgie**, 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.

110. Remplacer le paragraphe 9 des Positions sur l’article 5 par ce qui suit :

9. L’*Albanie*, la *République démocratique du Congo*, ~~la Lituanie~~ et *Hong Kong, Chine* 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.

111. Remplacer le paragraphe 11 des Positions sur l’article 5 par ce qui suit :

11. L’*Afrique du Sud*, l’*Argentine*, la *République populaire de Chine*, la *Malaisie*, **Singapour**, 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 la Malaisie, la période nécessaire pour l’existence d’un tel établissement stable sera négociée séparément).

112. Remplacer le paragraphe 12 des Positions sur l’article 5 par ce qui suit :

12. L’*Argentine* se réserve 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 d’autre personnel engagé par l’entreprise à cette fin, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (~~pour le même projet ou pour un projet lié~~) sur le territoire du pays pendant une ou plusieurs périodes représentant au total plus de trois mois **durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l’année fiscale considérée.**

113. Ajouter le nouveau paragraphe 13.1 suivant aux Positions sur l’article 5 :

**13.1 Singapour se réserve le droit de traiter une entreprise comme ayant un établissement stable dans un État si cette entreprise fournit des services par l’intermédiaire de salariés ou d’autre personnel engagé par l’entreprise à cette fin, mais uniquement lorsque ces salariés ou autre personnel sont présents dans l’État pour le même projet ou un projet connexe pendant une période ou des périodes excédant au total une période dont la durée sera négociée.**

114. Remplacer le paragraphe 14 des Positions sur l’article 5 par ce qui suit :

14. L’*Afrique du Sud*, l’*Albanie*, l’*Arménie*, l’**Azerbaïdjan**, la *Lituanie*, la *Serbie*, la *Thaïlande*, le *Vietnam* et *Hong Kong, Chine* 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 d’autre personnel engagé par l’entreprise à cette fin, 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 pendant toute période de 12 mois consécutifs.

115. Remplacer le paragraphe 14.2 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

**14.2** *La Lituanie se réserve le droit d'insérer des dispositions spéciales concernant l'existence d'un établissement stable relativement aux activités menées dans un État contractant dans le cadre de l'exploration ou l'exploitation des ressources naturelles. ~~La Bulgarie et l'Estonie se réservent le droit de considérer qu'une personne physique qui exerce une profession libérale ou toute autre activité de caractère indépendant dispose d'un établissement stable pour les fins de la Convention lorsqu'elle séjourne sur le territoire de l'autre État pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois.~~*

116. Remplacer le paragraphe 14.3 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

**14.3** *L'Argentine se réserve le droit de traiter une entreprise comme ayant un établissement stable dans un État si cette entreprise y exerce des activités liées à l'exploration ou l'exploitation des ressources naturelles, y compris la pêche, sans y avoir une installation fixe d'affaires pendant une ou plusieurs périodes représentant au total plus de trois mois durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée. ~~La Bulgarie se réserve le droit de traiter une entreprise comme ayant un établissement stable si cette entreprise fournit des services, y compris des services de consultants, par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, lorsque des activités de cette nature se déroulent (pour le même projet ou un projet connexe) sur son territoire pendant une période ou des périodes excédant au total six mois durant toute période de douze mois.~~*

117. Remplacer le paragraphe 14.4 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

**14.4** *~~La Bulgarie et l'Indonésie se réservent le droit d'inclure une disposition selon laquelle un établissement stable est considéré exister si, pendant une durée supérieure à un seuil à négocier, une installation, une plate-forme de forage ou un navire est utilisé pour l'exploration de ressources naturelles.~~*

118. Ajouter le nouveau paragraphe 14.8 suivant aux Positions sur l'article 5 :

**14.8** *La Colombie se réserve le droit de considérer une entreprise comme ayant un établissement stable dans un État si cette entreprise y exerce des activités liées à l'exploration ou l'exploitation des ressources naturelles de même que dans certains cas de prestation de services.*

119. Remplacer le paragraphe 15 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

**15.** *L'Albanie, l'Argentine, l'Arménie, l'Azerbaïdjan, la Côte d'Ivoire, le Gabon, l'Inde, l'Indonésie, 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).*

120. Ajouter le nouveau paragraphe 16.1 suivant aux Positions sur l'article 5 :

**16.1** *La Colombie se réserve le droit de prévoir que les activités mentionnées aux alinéas a) à d) sont soumis à la condition que, dans chaque cas, ces activités aient un caractère préparatoire ou auxiliaire.*

121. Remplacer le paragraphe 17 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

17. L'Albanie, l'Argentine, l'Arménie, l'Azerbaïdjan, la Côte d'Ivoire, le Gabon, l'Inde, l'Indonésie, 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 au nom de l'entreprise.

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

18. L'Albanie, l'Argentine, l'Azerbaïdjan, la Côte d'Ivoire, l'Estonie, le Gabon, la Lituanie, le Maroc, la Serbie, 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.

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

19. La Colombie, la Côte d'Ivoire, le Gabon, l'Inde, l'Indonésie, 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 perçoit des primes sur le territoire de cet autre État ou assure des risques qui y sont encourus, par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6.

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

20. L'Argentine, 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. 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.

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

21. La Bulgarie, et la Serbie et Singapour 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 considérée comme ayant l'autorité de conclure des contrats.

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

22. La Bulgarie ne partage pas l'interprétation donnée par le paragraphe 17 des Commentaires sur l'article 5 et est d'avis que l'organisation et la supervision ~~sur place~~ d'un chantier de construction **ou de montage d'un bâtiment**, lorsqu'elle est conduite par une personne différente, n'entre pas dans le champ d'application du paragraphe 3 de l'article si cela n'a pas été spécifié dans la Convention.

127. Remplacer le paragraphe 25 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

25. L'Azerbaïdjan, l'Inde et la Malaisie ne sont pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 5.3 (première partie du paragraphe) et 5.4 (première partie du paragraphe) ; elles sont d'avis que ces exemples pourraient également être considérés comme constituant des établissements stables.

128. Ajouter le nouveau paragraphe 25.1 suivant aux Positions sur l'article 5 :

**25.1** *L'Argentine n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 5.3.*

129. Ajouter le nouveau paragraphe 25.2 suivant aux Positions sur l'article 5 :

**25.2** *Singapour ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 5.4 (première partie du paragraphe) et est d'avis que l'exemple pourrait constituer un établissement stable.*

130. Ajouter le nouveau paragraphe 26.1 suivant aux Positions sur l'article 5 :

**26.1** *L'Argentine n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 8 ; elle est d'avis que la location ou la concession de l'usage de biens corporels ou incorporels peut constituer un établissement stable du bailleur dans certaines circonstances, en particulier lorsque le bailleur fournit du personnel après l'installation pour faire fonctionner l'équipement.*

131. Remplacer le paragraphe 31 des Positions sur l'article 5 par ce qui suit :

**31.** *L'Argentine et l'Inde ~~n'est~~ ne sont pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 33 ; ~~elle est~~ ces pays sont 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'Argentine et l'Inde estiment 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, peut être considérée comme exerçant le pouvoir de conclure des contrats.*

132. Ajouter le nouveau paragraphe 34.1 suivant aux Positions sur l'article 5 :

**34.1** *L'Argentine ne partage pas l'opinion exprimée au paragraphe 42.13 selon laquelle l'imposition par un État des bénéfices tirés de prestations de services exécutées sur son territoire n'est pas nécessairement la meilleure politique en matière de conventions fiscales.*

133. Ajouter le nouveau paragraphe 38.1 suivant aux Positions sur l'article 5 :

**38.1** *L'Argentine ne partage pas entièrement les interprétations données aux paragraphes 42.18, 42.19 et 42.22.*

134. Ajouter le nouveau paragraphe 46 suivant aux Positions sur l'article 5 :

**46.** *En ce qui concerne le paragraphe 38, la Colombie estime que le principe de pleine concurrence doit aussi être considéré pour déterminer si un agent jouit d'un statut indépendant aux fins du paragraphe 6 de l'article et souhaite modifier la rédaction de ses conventions, lorsque nécessaire, afin de préciser que c'est ainsi que le paragraphe doit être interprété.*

#### **Positions sur l'article 6**

135. Remplacer le paragraphe 2.2 des Positions sur l'article 6 par ce qui suit :

**2.2** *La Colombie se réserve le droit d'inclure dans cet article les droits relatifs à toutes les ressources naturelles en vertu du présent article. La Colombie se réserve également le droit de modifier la définition de « biens immobiliers » afin d'y inclure expressément d'autres*

*biens.* L'Estonie se réserve le droit d'inclure dans la définition de l'expression « biens immobiliers » tout droit d'action concernant un bien immobilier parce qu'un tel droit d'action pourrait ne pas être couvert par le sens de cette expression dans son droit interne.

### *Positions sur l'article 7*

136. Remplacer le paragraphe 1 des Positions sur l'article 7 par ce qui suit :

1. L'Afrique du Sud, l'Argentine, l'Azerbaïdjan, le Brésil, **la Bulgarie**, l'Indonésie, la Lettonie, la Malaisie, la Roumanie, **la Russie**, la Serbie, **Singapour**, la Thaïlande et Hong Kong, Chine se réservent le droit d'utiliser la version précédente de l'article 7, soit la version incluse dans le Modèle de Convention fiscale avant la mise à jour 2010, sous réserve de leurs positions sur cette version précédente (voir l'annexe ci-dessous).

137. Remplacer le paragraphe 1.2 des Positions sur l'article 7 par ce qui suit :

1.2 L'Argentine et l'Indonésie se réservent le droit d'inclure une disposition particulière dans la Convention qui leur permettrait d'appliquer leur droit interne en ce qui concerne l'imposition des bénéficiaires d'une entreprise d'assurance et de réassurance, **même en l'absence d'un établissement stable.**

138. Ajouter le nouveau paragraphe 1.4 suivant aux Positions sur l'article 7 :

**1.4 La Colombie se réserve le droit d'utiliser la version précédente de l'article 7, soit la version incluse dans le Modèle de Convention fiscale avant la mise à jour 2010, et d'ignorer les modifications apportées aux Commentaires sur cet article lors de cette mise à jour.**

139. Remplacer le paragraphe 2.1 des Positions sur l'article 7 par ce qui suit :

2.1 L'Albanie, l'Argentine, l'Azerbaïdjan, le Brésil, la Côte d'Ivoire, la Croatie, le Gabon, l'Indonésie, **la Lituanie**, la Malaisie, le Maroc, la République populaire de Chine, la Russie, la Serbie, **Singapour**, la Thaïlande, 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.

140. Supprimer le paragraphe 2.2 suivant des Positions sur l'article 7 :

~~2.2 La Bulgarie se réserve le droit de proposer au cours des négociations bilatérales le remplacement, dans cet article, du terme « bénéficiaires » par l'expression « bénéficiaires d'entreprise », dans la mesure où elle est définie à l'article 3.~~

141. Ajouter le nouveau paragraphe 6 suivant aux Positions sur l'article 7 :

**6. L'Azerbaïdjan et Singapour se réservent le droit d'ajouter un paragraphe pour préciser que les dépenses qui seront admises en déduction par un État contractant ne comprennent que les dépenses qui seraient déductibles si l'établissement stable était une entreprise distincte de cet État contractant.**

142. Ajouter le nouveau paragraphe 9 suivant aux Positions sur l'article 7 :

**9. La Colombie se réserve le droit de modifier l'article 7 afin de prévoir qu'aux fins des paragraphes 1 et 2 de l'article, les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable au cours de son existence peuvent être imposés par l'État contractant où est situé l'établissement stable même si des paiements sont différés jusqu'à ce que l'établissement stable ait cessé d'exister.**

143. Remplacer le paragraphe 12 des Positions sur l'article 7 par ce qui suit :

**12. L'Afrique du Sud, l'Argentine, le Brésil, la Bulgarie, l'Indonésie, la Lettonie, la Malaisie, la Roumanie, la Russie, la Serbie, Singapour, la Thaïlande et Hong Kong, Chine interpréteront l'article 7, tel qu'il se lisait avant la mise à jour 2010, en conformité avec les Commentaires applicables tels qu'ils se lisaient avant cette mise à jour.**

144. Ajouter le nouveau paragraphe 13 suivant aux Positions sur l'article 7 :

**13. L'Argentine estime que l'approche de l'entité distincte et le principe de pleine concurrence doivent être appliqués de façon symétrique aux opérations internes entre l'établissement stable et le siège – à la fois pour déterminer l'attribution correcte de bénéfices (déduction des dépenses) à l'établissement stable et l'imposition des bénéfices du siège provenant des opérations internes, en conformité avec la fiction selon laquelle l'établissement stable est une entreprise distincte et qu'une telle entreprise est indépendante du reste de l'entreprise dont l'établissement stable fait partie.**

145. Ajouter le nouveau paragraphe 14 suivant aux Positions sur l'article 7 :

**14. L'Inde ne partage pas l'interprétation donnée dans la dernière phrase du paragraphe 75.1 dans la mesure où le revenu provenant de l'émission et l'échange de permis/crédits d'émission ne sera pas couvert par l'article 8 même dans les circonstances décrites au paragraphe 14.1 des Commentaires sur l'article 8.**

#### **Positions sur l'article 8**

146. Remplacer le paragraphe 3 des Positions sur l'article 8 par ce qui suit :

**3. L'Albanie, l'Argentine et la Bulgarie se réservent le droit d'imposer les bénéfices provenant du transport de marchandises ou de passagers pris à bord en un endroit de ces pays et déchargés en un autre endroit du même pays.**

147. Ajouter le nouveau paragraphe 4.1 suivant aux Positions sur l'article 8 :

**4.1 L'Azerbaïdjan se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle les bénéfices provenant de la location de conteneurs seront imposés de la même manière que les bénéfices provenant du transport international lorsque ces bénéfices sont complémentaires ou accessoires au transport international.**

148. Remplacer le paragraphe 6 des Positions sur l'article 8 par ce qui suit :

**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 ~~la Bulgarie~~, de la Lettonie et 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.**

149. Remplacer le paragraphe 7 des Positions sur l'article 8 par ce qui suit :

*7. L'Afrique du Sud, l'Albanie, l'Argentine, l'Azerbaïdjan, le Brésil, la Colombie, l'Estonie, le Gabon, la Géorgie, l'Inde, la Lettonie, la Malaisie, le Maroc, la République populaire de Chine et Hong Kong, Chine 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.*

150. Ajouter le nouveau paragraphe 11 suivant aux Positions sur l'article 8 :

*11. Singapour réserve sa position sur l'application de cet article aux revenus d'activités accessoires. Il estime que l'article 8 ne couvre pas les activités accessoires qui ne sont pas expressément mentionnées dans ses conventions fiscales.*

151. Ajouter le nouveau paragraphe 12 suivant aux Positions sur l'article 8 :

*12. L'Inde ne partage pas l'interprétation selon laquelle l'article 8 s'appliquerait au revenu qu'une entreprise tirerait de l'échange de permis/crédits d'émission dans l'exemple donné au paragraphe 14.1.*

#### **Positions sur l'article 9**

152. Remplacer le paragraphe 1 des Positions sur l'article 9 par ce qui suit :

*1. Le Brésil, ~~la Russie~~, la Thaïlande et le Vietnam se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans leurs conventions.*

153. Remplacer le paragraphe 3 des Positions sur l'article 9 par ce qui suit :

*3. L'Azerbaïdjan, la Malaisie et la Serbie 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.*

154. Remplacer le paragraphe 5 des Positions sur l'article 9 par ce qui suit :

*5. La Russie se réserve le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans ses conventions mais, dans le cadre de négociations, est prête à accepter ce paragraphe dans la mesure où il est entendu que l'autre État contractant n'est tenu de procéder à un ajustement du montant de l'impôt que dans la mesure où il accepte, unilatéralement ou dans le cadre d'une procédure amiable, l'ajustement des bénéfices effectué par le premier État. Israël se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle un ajustement approprié du montant de l'impôt perçu dans l'État sur ces bénéfices sera effectué nonobstant les délais ou autres restrictions procédurales prévus par le droit interne des États contractants à l'exception des restrictions qui s'appliquent aux demandes effectuées en vertu d'un tel accord.*

155. Ajouter le nouveau paragraphe 6 suivant aux Positions sur l'article 9 :

*6. L'Argentine se réserve le droit d'insérer une disposition selon laquelle un ajustement approprié du montant de l'impôt perçu sur les bénéfices ne sera effectué que dans les délais, et sous réserve des autres obligations procédurales, prévus par sa législation interne, et que l'obligation de procéder à un tel ajustement ne sera pas applicable en cas de fraude, d'omission volontaire ou de négligence.*

## *Positions sur l'article 10*

156. Remplacer le paragraphe 1 des Positions sur l'article 10 par ce qui suit :

1. ~~L'Argentine et la Thaïlande~~ se réservent le droit d'appliquer un taux de retenue à la source de 10 pour cent dans le cas visé à l'alinéa a).

157. Remplacer le paragraphe 3 des Positions sur l'article 10 par ce qui suit :

3. La Bulgarie, ~~l'Estonie~~, l'Inde, la Lettonie, la Lituanie, **la Malaisie**, la Russie, ~~et la Serbie et Singapour~~, 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.

158. Ajouter le nouveau paragraphe 6 suivant aux Positions sur l'article 10 :

**3.1 L'Azerbaïdjan se réserve le droit de ne pas inclure dans ses conventions bilatérales la phrase selon laquelle les autorités compétentes règlent d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2 parce qu'il utilise une réglementation uniforme pour la mise en œuvre de toutes ses conventions bilatérales.**

159. Remplacer le paragraphe 4 des Positions sur l'article 10 par ce qui suit :

4. ~~Israël~~ **La Lettonie** réserve sa position sur les taux prévus par le paragraphe 2.

160. Remplacer le paragraphe 5 des Positions sur l'article 10 par ce qui suit :

5. **L'Azerbaïdjan et la Roumanie** se réservent le droit d'imposer à un taux uniforme devant être négocié tous les dividendes visés par le paragraphe.

161. Remplacer le paragraphe 7 des Positions sur l'article 10 par ce qui suit :

7. La **Colombie, la Serbie** 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.

162. Remplacer le paragraphe 7.1 des Positions sur l'article 10 par ce qui suit :

**7.1 L'Argentine se réserve le droit d'inclure dans ses conventions bilatérales une disposition selon laquelle le taux d'imposition prévu au paragraphe 2 n'est pas applicable lorsqu'une société résidente distribue des bénéfices excédant le montant total des bénéfices fiscaux cumulés à la fin du dernier exercice qui précède la date de distribution, puisqu'elle considère que l'impôt sur les dividendes qui dépassent les bénéfices cumulés est considéré comme une imposition de la société.** La Lettonie se réserve le droit de ramener à 10 pour cent 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).

163. Remplacer le paragraphe 7.2 des Positions sur l'article 10 par ce qui suit :

**7.2 L'Argentine et l'Inde** se réservent le droit de fixer le taux d'imposition lors de négociations bilatérales.

164. Remplacer le paragraphe 9 des Positions sur l'article 10 par ce qui suit :

9. L'Albanie, l'Arménie, la Biélorussie, la Bulgarie, **la Malaisie** et la Serbie 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 législation interne.

165. Remplacer le paragraphe 10 des Positions sur l'article 10 par ce qui suit :

10. La Bulgarie, ~~et l'Estonie~~, la Lettonie ~~et la Lituanie~~ se réservent le droit de remplacer, au paragraphe 3, l'expression « revenus d'autres parts sociales » par « revenus d'autres droits ».

166. Remplacer le paragraphe 10.3 des Positions sur l'article 10 par ce qui suit :

10.3 **L'Argentine se réserve le droit d'élargir la définition des dividendes au paragraphe 3 de manière à couvrir certains paiements qui sont considérés comme distributions de dividendes au regard de son droit interne.** ~~Israël se réserve le droit d'exclure de la définition de dividendes au paragraphe 3 les paiements effectués par une société de placement immobilier qui est un résident d'Israël et d'imposer ces paiements conformément à son droit interne.~~

167. Ajouter le nouveau paragraphe 10.4 suivant aux Positions sur l'article 10 :

**10.4 La Bulgarie se réserve le droit de proposer, lors de négociations bilatérales, l'inclusion d'une disposition selon laquelle un dividende qui est considéré comme une distribution cachée de bénéfices selon sa législation nationale reste imposable conformément à sa législation nonobstant le paragraphe 2 de l'article.**

168. Ajouter le nouveau paragraphe 14.1 suivant aux Positions sur l'article 10 :

**14.1 La Colombie se réserve le droit d'appliquer ses règles nationales concernant l'imposition des dividendes distribués à partir des bénéfices qui n'ont pas été soumis à l'impôt des sociétés et d'imposer son impôt sur le transfert des bénéfices attribuables aux établissements stables qui n'ont pas été imposés en Colombie.**

#### **Positions sur l'article 11**

169. Remplacer le paragraphe 2 des Positions sur l'article 11 par ce qui suit :

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

170. Remplacer le paragraphe 4 des Positions sur l'article 11 par ce qui suit :

4. La Bulgarie, ~~l'Estonie~~, l'Inde, la Lettonie, la Lituanie, **la Malaisie**, la Russie, ~~et la Serbie et Singapour~~ 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.

171. Ajouter le nouveau paragraphe 4.1 suivant aux Positions sur l'article 11 :

**4.1 L'Azerbaïdjan se réserve le droit de ne pas inclure dans ses conventions bilatérales la phrase selon laquelle les autorités compétentes règlent d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2 parce qu'il utilise une réglementation uniforme pour la mise en œuvre de toutes ses conventions bilatérales.**

172. Remplacer le paragraphe 7.1 des Positions sur l'article 11 par ce qui suit :

7.1 **La Bulgarie, l'Estonie, la Lettonie, la Lituanie, le Maroc et la Tunisie** se réservent le droit de modifier la définition des intérêts de façon à clarifier que les paiements d'intérêts considérés comme des distributions de dividendes au regard de leur droit interne entrent dans le champ d'application de l'article 10.

173. Supprimer le paragraphe 8.2 suivant des Positions sur l'article 11 :

~~8.2 — Israël se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle les intérêts sont imposés en vertu de l'article 7 si le contribuable en fait le choix~~

### **Positions sur l'article 12**

174. Remplacer le paragraphe 3 des Positions sur l'article 12 par ce qui suit :

3. L'Afrique du Sud, l'Albanie, l'Argentine, l'Arménie, **l'Azerbaïdjan**, la Biélorussie, le Brésil, la Bulgarie, **la Colombie**, la Côte d'Ivoire, la Croatie, le Gabon, l'Indonésie, le Kazakhstan, ~~la Lettonie, la Lituanie~~, la Malaisie, le Maroc, les Philippines, la République démocratique du Congo, la République populaire de Chine, la Roumanie, la Russie, la Serbie, **Singapour**, la Thaïlande, la Tunisie, l'Ukraine, le Vietnam et Hong Kong, Chine se réservent le droit d'imposer les redevances à la source.

175. Ajouter le nouveau paragraphe 3.1 suivant aux Positions sur l'article 12 :

**3.1 La Lettonie se réserve le droit d'imposer les redevances à la source lorsque le récipiendaire est une personne physique qui est un résident de l'autre État contractant.**

176. Remplacer le paragraphe 6 des Positions sur l'article 12 par ce qui suit :

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

177. Remplacer le paragraphe 7 des Positions sur l'article 12 par ce qui suit :

7. **L'Argentine, le Brésil, la Côte d'Ivoire, le Gabon et la Tunisie** se réservent le droit d'inclure dans la définition des redevances les rémunérations correspondant aux services et à l'assistance techniques.

178. Ajouter le nouveau paragraphe 7.2 suivant aux Positions sur l'article 12 :

**7.2 La Colombie se réserve le droit d'inclure dans la définition de redevances les paiements reçus pour la fourniture d'une assistance technique, de services techniques et de services de consultant.**

179. Remplacer le paragraphe 8 des Positions sur l'article 12 par ce qui suit :

8. L'Albanie, l'Arménie, **l'Azerbaïdjan**, la Biélorussie, le Brésil, la Bulgarie, **la Colombie**, l'Inde, l'Indonésie, le Kazakhstan, la Lettonie, ~~la Lituanie~~, la Malaisie, les Philippines, la République populaire de Chine, la Roumanie, la Russie, la Serbie, la Thaïlande 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 a 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.

180. Remplacer le paragraphe 10 des Positions sur l'article 12 par ce qui suit :

10. L'**Argentine**, le Brésil, ~~la Bulgarie~~, 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.

181. Remplacer le paragraphe 10.1 des Positions sur l'article 12 par ce qui suit :

10.1 L'**Argentine et le Vietnam** se réservent 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.

182. Remplacer le paragraphe 12 des Positions sur l'article 12 par ce qui suit :

12. L'**Afrique du Sud**, l'**Albanie**, l'**Argentine**, l'**Arménie**, l'**Azerbaïdjan**, la **Biélorussie**, le **Brésil**, la **Bulgarie**, **la Colombie**, la **Côte d'Ivoire**, la **Croatie**, ~~l'Estonie~~, le **Gabon**, l'**Indonésie**, le **Kazakhstan**, la **Lettonie**, la **Lituanie**, la **Malaisie**, le **Maroc**, les **Philippines**, la **République populaire de Chine**, la **Roumanie**, la **Serbie**, **Singapour**, la **Thaïlande**, la **Tunisie**, l'**Ukraine**, le **Vietnam** et **Hong Kong**, **Chine** 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.

183. Ajouter le nouveau paragraphe 17.1 suivant aux Positions sur l'article 12 :

**17.1 La Colombie ne partage pas les interprétations données aux paragraphes 8.2, 13.1, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 et 17.3; en vertu de ses lois fiscales certains des paiements visés peuvent constituer des redevances.**

184. Remplacer le paragraphe 23 des Positions sur l'article 12 par ce qui suit :

23. L'**Azerbaïdjan et la République populaire de Chine ne sont** ~~n'est~~ pas d'accord avec l'interprétation du paragraphe 10.1 parce ~~qu'elle est~~ **que ces pays** sont 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.

185. Ajouter le nouveau paragraphe 24 suivant aux Positions sur l'article 12 :

**24. La Bulgarie ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 14.4 des Commentaires sur l'article 12 et est d'avis qu'un intermédiaire chargé de la distribution de logiciels utilise les droits d'auteur dans ces logiciels lorsqu'elle demande au détenteur des droits d'auteur sur ces logiciels, ou à une autre personne autorisée à copier ces logiciels, de fournir des copies à des clients, que ce soit électroniquement ou sur un support matériel.**

### **Positions sur l'article 13**

186. Remplacer le paragraphe 3 des Positions sur l'article 13 par ce qui suit :

3. La ~~Lettonie et la Lituanie~~ se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives aux gains en capital afférents aux activités exercées en haute mer dans un État contractant relativement à la prospection et l'exploitation du lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles.

187. Ajouter le nouveau paragraphe 3.1 suivant aux Positions sur l'article 13 :

**3.1 La Lituanie se réserve le droit d'insérer des dispositions spéciales concernant les gains en capital afférents aux activités se rattachant à l'exploration ou l'exploitation des ressources naturelles qui sont exercées dans un État contractant.**

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

4. L'~~Estonie et la Lituanie~~ se réservent le droit de restreindre l'application du paragraphe 3 aux entreprises qui exploitent des navires et aéronefs en trafic international.

189. Remplacer le paragraphe 5 des Positions sur l'article 13 par ce qui suit :

5. **La Colombie, 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.

190. Remplacer le paragraphe 11 des Positions sur l'article 13 par ce qui suit :

11. **La Lituanie se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 4 dans ses conventions.** ~~Israël se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle lorsqu'une personne, qui était un résident d'un État contractant, devient un résident de l'autre État contractant, cet article n'empêche pas le premier État d'imposer, conformément à son droit interne, les gains en capital sur les biens détenus par cette personne lors du changement de résidence. Dans le cas d'une aliénation de bien visée aux paragraphes 1, 2, 3 et 4 qui survient après le changement de résidence, la double imposition sera éliminée par le premier État contractant. Dans le cas d'une aliénation de bien visée au paragraphe 5 qui survient après le changement de résidence, la double imposition sera éliminée par l'autre État contractant.~~

#### **Positions sur l'article 15**

191. Supprimer le paragraphe 1 suivant des Positions sur l'article 15 :

~~1. L'Argentine réserve sa position sur l'alinéa a) du paragraphe 2 et souhaite insérer dans ses conventions l'expression « au cours de l'année fiscale considérée » à la place de l'expression « durant toute période de douze mois commençant ou se terminant au cours de l'année fiscale considérée ».~~

192. Remplacer le paragraphe 2 des Positions sur l'article 15 par ce qui suit :

2. La Lettonie ~~et la Lituanie~~ se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions concernant les revenus d'emploi afférents aux activités exercées en haute mer dans un État contractant relativement à la prospection et l'exploitation du lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles.

193. Ajouter le nouveau paragraphe 2.1 suivant aux Positions sur l'article 15 :

**2.1 La Lituanie se réserve le droit d'insérer des dispositions spéciales concernant les revenus d'emploi afférents aux activités exercées dans un État contractant qui se rattachent à l'exploration ou l'exploitation des ressources naturelles.**

194. Supprimer le paragraphe 3 suivant des Positions sur l'article 15 :

~~3. — L'Argentine se réserve le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives aux revenus d'emploi afférents à des activités de prospection et d'exploitation pétrolières en haute mer ainsi qu'à des activités connexes.~~

195. Ajouter le nouveau paragraphe 5.2 suivant aux Positions sur l'article 15 :

**5.2 L'Azerbaïdjan se réserve le droit de prévoir que les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord de navires ou aéronefs ne sont imposables que dans l'État de résidence de leur opérateur.**

196. Ajouter le nouveau paragraphe 5.3 suivant aux Positions sur l'article 15 :

**5.3 La Colombie se réserve le droit de modifier le paragraphe 3 et de faire des changements correspondants à la définition de l'expression « trafic international » afin de couvrir le revenu perçu par les résidents d'un État contractant au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international par une entreprise d'un État tiers.**

197. Ajouter le nouveau paragraphe 7 suivant aux Positions sur l'article 15 :

**7. La République populaire de Chine ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 2.9 parce qu'elle estime que le paiement qu'un employé reçoit en contrepartie d'une obligation de ne pas travailler pour un concurrent de son ex-employeur constitue une rémunération des activités exercées avant la fin de l'emploi et que ce paiement est imposable dans l'État contractant où l'emploi est exercé avant qu'il n'y soit mis fin.**

198. Ajouter le nouveau paragraphe 8 suivant aux Positions sur l'article 15 :

**8. L'Inde ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 2.9 parce qu'elle estime que le paiement qu'un employé reçoit en contrepartie d'une obligation de ne pas travailler pour un concurrent de son ex-employeur constitue une rémunération des activités exercées avant la fin de l'emploi et que ce paiement est imposable dans l'État contractant où l'emploi est exercé avant qu'il n'y soit mis fin.**

#### **Positions sur l'article 16**

199. Remplacer le paragraphe 1 des Positions sur l'article 16 par ce qui suit :

1. L'Albanie, l'Azerbaïdjan, la Bulgarie, la République démocratique du Congo, l'Estonie, l'Indonésie, la Lettonie, la Lituanie et la Serbie 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.

#### **Positions sur l'article 17**

200. Remplacer le paragraphe 2 des Positions sur l'article 17 par ce qui suit :

*2. L'Inde se réserve le droit d'inclure sous le terme « artiste » (« entertainers » dans la version anglaise) les artistes qui offre des prestations publiques et ceux qui n'en offrent pas. L'Inde et la Thaïlande se réservent 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.*

201. Ajouter le nouveau titre et le paragraphe 4 suivants aux Positions sur l'article 17 :

*Positions sur les Commentaires*

*4. L'Argentine, le Brésil et la Malaisie ne partagent pas l'interprétation donnée au paragraphe 3 selon laquelle l'article 17 ne devrait pas s'appliquer à un modèle agissant en cette qualité et présentant des vêtements lors d'un défilé de mode. Ils considèrent que, dans certaines circonstances, un défilé de mode peut être considéré comme un divertissement. Ainsi, l'article 17 peut s'appliquer au revenu qu'un modèle tire de sa participation à un tel défilé de mode (par opposition aux revenus qu'un modèle tire d'autres activités, à savoir la séance photo, lorsque l'activité exercée n'est clairement pas de la nature d'un divertissement).*

202. Ajouter le nouveau paragraphe 5 suivant aux Positions sur l'article :

*5. Le Brésil, la Malaisie et la République populaire de Chine ne partagent pas l'interprétation donnée au paragraphe 3 parce qu'ils considèrent que les intervenants itinérants, y compris en particulier les anciens politiciens, peuvent tomber sous le champ d'application de l'article 17 lorsque le discours présenté possède un élément de divertissement.*

203. Ajouter le nouveau paragraphe 6 suivant aux Positions sur l'article 17 :

*6. L'Argentine ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 9.1, car elle considère que, dans certains cas, les droits qu'un ancien sportif ou qu'un sportif victime d'une blessure perçoit parce qu'il commente la retransmission d'une manifestation sportive à laquelle il ne participe pas peuvent être reçus au titre d'activités personnelles que cette personne exerce en tant qu'artiste du spectacle. Dans un tel cas, la personne se voit offrir le poste (et le revenu qui s'y rattache) en raison de sa renommée en tant que sportif et non en raison de sa renommée en tant que commentateur et ce revenu est donc couvert par l'article 17.*

204. Ajouter le nouveau paragraphe 7 suivant aux Positions sur l'article 17 :

*7. L'Inde ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 3, selon laquelle l'article 17 ne devrait pas s'appliquer à un modèle agissant en cette qualité et présentant des vêtements lors d'un défilé de mode. Elle considère que, dans certaines circonstances, un défilé de mode peut être considéré comme un divertissement et que l'article 17 peut donc s'y appliquer.*

205. Ajouter le nouveau paragraphe 8 suivant aux Positions sur l'article 17 :

*8. L'Inde ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 9 visant à limiter la portée de l'article 17 aux seules activités personnelles qui ont un lien étroit avec une prestation artistique ou sportive. L'Inde estime que la contrepartie reçue par un artiste du spectacle ou un sportif pour toute activité personnelle, y compris une apparition publique, est couverte par l'article 17.*

206. Ajouter le nouveau paragraphe 9 suivant aux Positions sur l'article 17 :

**9. L'Inde n'est pas d'accord avec le troisième exemple donné au paragraphe 9.1 concernant les activités d'une personne qui commente ou rend compte d'un spectacle ou d'une manifestation sportive car elle considère que ces activités sont couvertes par l'article 17.**

207. Ajouter le nouveau paragraphe 10 suivant aux Positions sur l'article 17 :

**10. Le Brésil et l'Inde ne partagent pas l'interprétation donnée au paragraphe 11.2. Ils considèrent que les prix en argent gagnés dans ces courses sont versés en contrepartie des activités personnelles du jockey et du pilote et sont donc couverts par l'article 17.**

208. Ajouter le nouveau paragraphe 11 suivant aux Positions sur l'article 17 :

**11. En ce qui concerne le paragraphe 14 des Commentaires, l'Inde considère que l'expression « activités personnelles exercées ... en tant qu'artiste ... ou en tant que sportif » au paragraphe 1 de l'article 17 n'inclut pas les activités financées par des fonds publics et que la disposition alternative figurant au paragraphe 14 confirme simplement ce point de vue.**

#### **Positions sur l'article 19**

209. Ajouter le nouveau titre et le paragraphe 1 suivants aux Positions sur l'article 19 :

##### **Position sur l'article**

**1. L'Argentine se réserve le droit d'imposer à la source les pensions visées à l'alinéa 2 b).**

210. Renommer le paragraphe 1 des Positions sur l'article 19 et déplacer le titre qui précède ce paragraphe comme suit :

##### **Position sur les Commentaires**

**42. 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.**

#### **Positions sur l'article 20**

211. Remplacer le paragraphe 2 des Positions sur l'article 20 par ce qui suit :

**2. ~~L'Estonie, la~~ Lettonie, la Lituanie et le Maroc se réservent le droit d'étendre le champ d'application de cet article à tous les apprentis et stagiaires.**

212. Ajouter le nouveau paragraphe 12 suivant aux Positions sur l'article 20 :

**12. La Géorgie se réserve le droit de proposer un paragraphe distinct selon lequel les rémunérations qu'un étudiant ou un stagiaire qui est, ou qui était immédiatement avant de rendre dans un État contractant, un résident de l'autre État contractant tire d'un emploi qu'il exerce dans le premier État pour une période ou des périodes n'excédant pas deux ans ne sont pas imposables dans le premier État si l'emploi est directement lié à ses études ou sa formation dans ce premier État.**

#### **Positions sur l'article 21**

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

1. L'Afrique du Sud, l'Albanie, l'Argentine, ***l'Azerbaïdjan***, la Biélorussie, le Brésil, ~~la Bulgarie~~, la Côte d'Ivoire, ***la Colombie***, le Gabon, l'Inde, l'Indonésie, la Malaisie, le Maroc, la Russie, la Serbie, ***Singapour***, 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***

214. Remplacer le paragraphe 2 des Positions sur l'article 22 par ce qui suit :

2. Le Brésil, la Bulgarie, l'Indonésie, la Malaisie, la République populaire de Chine, ***Singapour***, la Thaïlande et le Vietnam réservent leur position sur cet article dans le cas où ils introduiraient un impôt sur la fortune.

#### ***Positions sur les articles 23 A et 23 B***

215. Remplacer le paragraphe 5 des Positions sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

5. ~~L'Argentine et le Brésil réservent leur~~***sa*** position sur le paragraphe 4 de l'article 23 A.

#### ***Positions sur l'article 24***

216. Remplacer le paragraphe 2 des Positions sur l'article 24 par ce qui suit :

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

217. Ajouter le nouveau paragraphe 2.3 suivant aux Positions sur l'article 24 :

***2.3 Singapour se réserve le droit d'ajouter une disposition selon laquelle l'octroi d'incitations fiscales à ses nationaux dans le but de promouvoir le développement économique ou social ne doit pas être interprété comme étant discriminatoire.***

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

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

219. Remplacer le paragraphe 7.2 des Positions sur l'article 24 par ce qui suit :

***7.2 L'Argentine se réserve le droit de prévoir au paragraphe 3 qu'aucune exemption ou concession prévue dans sa législation interne ne sera accordée dans la mesure où il en résulterait un transfert de recettes fiscales à des administrations fiscales étrangères.*** ~~L'Afrique du Sud se réserve le droit d'ajouter un paragraphe selon lequel les dispositions de l'article de peuvent empêcher l'Afrique du Sud de soumettre les bénéficiaires imposables à un établissement stable situé en Afrique du Sud d'une société qui n'est pas un résident à un impôt dont le taux n'excède pas de plus de 5 pour cent le taux habituel de l'impôt des sociétés.~~

220. Ajouter le nouveau paragraphe 7.3 suivant aux Positions sur l'article 24 :

***7.3 La Colombie se réserve le droit d'imposer son impôt sur le transfert des bénéficiaires attribuables aux établissements stables.***

221. Ajouter le nouveau paragraphe 8.2 suivant aux Positions sur l'article 24 :

**8.2** *Singapour réserve sa position sur ce paragraphe en ce qui concerne les intérêts versés aux non-résidents dans les cas où la retenue à la source n'a pas été effectuée.*

222. Ajouter le nouveau paragraphe 8.3 suivant aux Positions sur l'article 24 :

**8.3** *L'Argentine se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 4 de l'article 24.*

223. Remplacer le paragraphe 10 des Positions sur l'article 24 par ce qui suit :

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

224. Remplacer le paragraphe 11 des Positions sur l'article 24 par ce qui suit :

11. *L'Inde, et la Malaisie et Singapour réservent leur position sur l'interprétation donnée au paragraphe 44.*

225. Ajouter le nouveau paragraphe 11.1 suivant aux Positions sur l'article 24 :

**11.1** *L'Argentine ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 44 parce qu'elle considère que le paragraphe 3 de l'article 24 n'empêche pas un État de mettre en place, pour quelque raison que ce soit, un régime fiscal préférentiel dont seuls ses résidents peuvent bénéficier.*

#### **Positions sur l'article 25**

226. Remplacer le paragraphe 2 des Positions sur l'article 25 par ce qui suit :

2. *L'Argentine, le Brésil, la Bulgarie, 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 leur législation interne respective.*

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

4. *Le Brésil, la Malaisie, les Philippines, la République populaire de Chine, Singapour, 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 ».*

228. Remplacer le paragraphe 6 des Positions sur l'article 25 par ce qui suit :

6. *L'Argentine estime que le paragraphe 1 de l'article n'oblige pas les autorités compétentes à initier ou accepter un cas de procédure amiable lorsque le contribuable fait valoir que l'imposition ne serait pas conforme à la Convention dans un cas hypothétique plutôt que dans un cas réel. 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.*

***Positions sur l'article 29***

229. Remplacer le paragraphe 1 des Positions sur l'article 29 par ce qui suit :

1. L'*Indonésie*, **la Malaisie**, la *République populaire de Chine*, **Singapour** et la *Thaïlande* réservent leur position sur cet article.