

INTRODUCTION

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

2. Les pays membres de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques ont pris conscience depuis longtemps de la nécessité de clarifier, unifier et garantir la situation fiscale des contribuables qui exercent des activités commerciales, industrielles, financières ou autres dans d'autres pays grâce à l'application par tous les pays de solutions communes aux cas de double imposition identiques. Ces pays reconnaissent également depuis longtemps la nécessité d'améliorer la coopération administrative en matière fiscale, notamment par l'échange de renseignements et l'assistance en matière de recouvrement des impôts, en vue de prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

3. Tels sont les principaux objets du Modèle de l'OCDE de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, qui permet de régler uniformément les problèmes qui se posent le plus couramment dans le domaine de la double imposition juridique internationale. Comme l'a recommandé le Conseil de l'OCDE¹, les pays membres, lorsqu'ils concluent ou révisent des conventions bilatérales, devraient se conformer à ce Modèle de Convention à la lumière de l'interprétation qui en est donnée dans les Commentaires et compte tenu des réserves qui y figurent et leurs administrations fiscales devraient suivre ces Commentaires, tels que modifiés de temps à autre et sous réserve des observations qu'elles ont formulées sur ceux-ci, lorsqu'elles sont appelées à appliquer et interpréter les dispositions de leurs conventions fiscales bilatérales qui sont basées sur le Modèle de Convention.

A. Remarques historiques

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

1 Voir l'annexe.

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

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

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

7. Le Comité fiscal de l'OCDE avait envisagé, lorsqu'il a présenté son rapport de 1963, que le Projet de Convention puisse être révisé à un stade ultérieur à la suite d'études supplémentaires. Une telle révision s'est avérée également nécessaire pour tenir compte de l'expérience acquise dans les pays membres lors de la négociation ou de l'application pratique de conventions bilatérales ainsi que des modifications intervenues dans les systèmes fiscaux de ces pays, du renforcement des relations fiscales internationales, du développement de nouveaux secteurs d'activités et de l'émergence de nouvelles formes complexes d'organisation des entreprises au niveau international. Pour toutes ces raisons, le Comité fiscal et, après 1971, son successeur, le Comité des affaires fiscales, ont entrepris la révision du Projet de convention de 1963 et des Commentaires qui s'y rapportent. Ces travaux ont abouti à la publication en 1977 d'un nouveau Modèle de Convention et de nouveaux Commentaires².

8. Les facteurs qui avaient entraîné la révision du Projet de Convention de 1963 ont continué à exercer leurs effets et, à plusieurs égards, les pressions en faveur d'une

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

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

révision du Modèle de Convention et de son adaptation aux nouvelles conditions économiques se sont progressivement accrues. De nouvelles technologies sont apparues et, au même moment, il y a eu des changements fondamentaux dans la façon de mener des transactions transfrontalières. Les stratagèmes d'évasion et de fraude fiscales se sont perfectionnés. Le processus de globalisation et de libéralisation des économies des pays membres de l'OCDE s'est également accéléré durant la décennie 1980-1990. Dans le cadre de son programme de travail normal, le Comité des affaires fiscales, et en particulier son Groupe de Travail no. 1, a donc continué, après 1977, à examiner les différents aspects liés directement ou indirectement au Modèle de Convention de 1977. Ces travaux ont abouti à un certain nombre de rapports, dont certains recommandaient des modifications du Modèle de Convention et de ses Commentaires¹.

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

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

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

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

11.2 Depuis la publication de la première version ambulatoire en 1992, la Convention modèle a été mise à jour à 10 reprises (en 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010,

¹ Un certain nombre de ces rapports ont été publiés et sont reproduits dans le volume II de la version complète du Modèle de Convention fiscale.

2014 et 2017). La dernière mise à jour, adoptée en 2017, comportait un grand nombre de changements résultant du projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéficiaires (BEPS) qui a été réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20 et, en particulier, des rapports finaux sur les Actions 2, 6, 7 et 14¹ produits dans le cadre de ce projet.

B. Influence du Modèle de Convention de l'OCDE

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

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

14. En second lieu, l'influence du Modèle de Convention s'est exercée bien au-delà de la zone de l'OCDE. Il a été utilisé comme document de référence essentiel dans les négociations entre pays membres et pays non membres, et même dans les négociations entre pays non membres, ainsi que dans les travaux menés par d'autres organisations internationales mondiales ou régionales dans le domaine de la double imposition et des problèmes qui y sont liés. En particulier, il a été utilisé pour servir de base à la rédaction initiale et à la révision subséquente du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement², qui reprend pour une bonne part les dispositions et les Commentaires du Modèle de Convention de l'OCDE. Cette influence croissante du

1 OCDE (2017), *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Action 2 - Rapport final 2015*, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255104-fr>; OCDE (2017), *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264278035-fr>; OCDE (2016), *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015*, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255227-fr>; OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015*, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252370-fr>.

2 *Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, Publications des Nations Unies, New York, première édition 1980, troisième édition 2011.

Modèle de Convention dans les pays non membres a été à l'origine de la décision, prise en 1997, d'ajouter au Modèle de Convention les positions d'un certain nombre de ces pays sur les articles du Modèle et les Commentaires qui s'y rapportent.

15. En troisième lieu, le fait que les dispositions du Modèle de Convention soient admises dans le monde entier et leur insertion dans la plupart des conventions bilatérales ont contribué à faire des Commentaires portant sur les dispositions du Modèle de Convention un guide largement reconnu pour l'interprétation et l'application des dispositions des conventions bilatérales existantes. Cela a facilité l'interprétation et l'application de ces conventions bilatérales selon des principes communs. À mesure que le réseau de conventions fiscales se développe, un tel guide ne peut que prendre de plus en plus d'importance.

C. Considérations de politique fiscale pertinentes aux fins de la décision de conclure une convention fiscale ou de modifier une convention existante

15.1 En 1997, le Conseil de l'OCDE a adopté, à l'adresse des gouvernements des pays membres, une recommandation les incitant à poursuivre leurs efforts en vue de conclure des conventions fiscales bilatérales avec ceux des pays membres, et des pays non membres lorsque cela est approprié, avec lesquels ils ne sont pas encore liés par de telles conventions. Si conclure ou non une convention fiscale avec un autre pays est une décision qu'il appartient à chaque État de prendre en fonction de différents facteurs, qui comprennent à la fois des considérations fiscales et non fiscales, les considérations de politique fiscale joueront généralement un rôle clé dans cette décision. Les paragraphes qui suivent décrivent certaines de ces considérations de politique fiscale, qui sont pertinentes non seulement pour la question de la conclusion ou non d'une convention avec un État mais aussi pour la question de savoir si un État doit ou non chercher à modifier ou à remplacer une convention existante voire, en dernier ressort, à la dénoncer (en tenant compte du fait que la dénonciation d'une convention a souvent des répercussions négatives pour un grand nombre de contribuables qui ne sont pas concernés par les situations à l'origine de la dénonciation de la convention).

15.2 Étant donné qu'un des principaux objets des conventions fiscales est d'éviter la double imposition en vue de réduire les obstacles aux services, au commerce et à l'investissement transfrontaliers, l'existence de risques de double imposition résultant de l'interaction des systèmes fiscaux des deux États sera la première préoccupation en termes de politique fiscale. Ces risques de double imposition seront généralement plus importants lorsqu'il existe un niveau significatif, existant ou prévu, de flux transfrontaliers d'échanges commerciaux et d'investissement entre les deux États. La plupart des dispositions des conventions fiscales visent à alléger la double imposition en répartissant les droits d'imposition entre les deux États et l'on part du principe que, lorsqu'un État accepte des dispositions conventionnelles qui restreignent son droit d'imposer des éléments de revenu, il le fait généralement en considérant que ces éléments de revenu sont imposables dans l'autre État. Lorsque, dans un État, l'impôt

sur le revenu est faible ou inexistant, les autres États devraient examiner s'il existe des risques de double imposition qui, en eux-mêmes, justifieraient une convention fiscale. Les États devraient aussi examiner s'il existe des éléments du système fiscal d'un autre État qui pourraient accroître le risque de non-imposition, ce qui peut inclure des avantages fiscaux qui sont cantonnés de façon à ne pas affecter l'économie de cet État.

15.3 En conséquence, deux États qui envisagent de conclure une convention fiscale devraient évaluer dans quelle mesure il existe effectivement un risque de double imposition dans des situations transfrontalières qui impliquent leurs résidents. Un grand nombre de cas de double imposition juridique dus à l'imposition combinée par l'État de source et l'État de résidence peuvent être éliminés par des dispositions internes pour l'allègement de la double imposition (habituellement, sous la forme d'un mécanisme d'exemption ou de crédit d'impôt) qui ne relèvent pas de conventions fiscales. Bien que ces dispositions internes traiteront probablement la plupart des formes de double imposition juridique du type résidence-source, elles ne couvriront pas tous les cas de double imposition, en particulier s'il existe d'importantes différences dans les règles de détermination de la source des deux États ou si le droit interne de ces États ne permet pas un allègement unilatéral de la double imposition économique (par exemple, dans le cas d'un ajustement des prix de transfert opéré dans un autre État).

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

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

15.6 Un objectif important des conventions fiscales étant la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales, les États devraient aussi examiner si les signataires potentiels d'une convention ont la volonté et la capacité d'appliquer effectivement les dispositions des conventions fiscales relatives à l'assistance administrative, comme la capacité d'échanger des renseignements à des fins fiscales, ce qui est un aspect essentiel devant être pris en considération lors de la décision de conclure une

convention fiscale. La capacité et la volonté d'un État de prêter assistance pour le recouvrement des impôts seraient également un facteur pertinent à prendre en compte. Il faut toutefois noter qu'en l'absence de tout risque effectif de double imposition, ces dispositions administratives ne suffiraient pas à elles seules à justifier en termes de politique fiscale l'existence d'une convention fiscale, cette assistance administrative pouvant être assurée par d'autres accords plus ciblés, comme la conclusion d'un accord sur l'échange de renseignements à des fins fiscales ou la participation à la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale¹.

D. Présentation du Modèle de Convention

Titre du Modèle de Convention

16. Dans le Projet de Convention de 1963 et le Modèle de Convention de 1977, l'élimination des doubles impositions était mentionnée dans le titre du Modèle de Convention. Il a été décidé, en 1992, d'utiliser un titre plus court et de supprimer cette mention parce que le Modèle de Convention porte non seulement sur l'élimination de la double imposition mais aussi sur d'autres questions telles que la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales et la non-discrimination. Cette modification a été apportée à la page de couverture de cette publication ainsi qu'au Modèle de Convention comme tel. Toutefois, il était bien entendu que plusieurs pays membres continuaient de suivre la pratique consistant à mentionner dans le titre soit l'élimination des doubles impositions, soit l'élimination des doubles impositions ainsi que la prévention de la fraude fiscale puisque ces deux approches mettaient l'accent sur ces objets importants de la Convention.

16.1 En 2014, suite aux travaux conduits dans le cadre du projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) qui a été réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20, le Comité a décidé de modifier le titre de la Convention et d'inclure un préambule. Les modifications apportées reconnaissent expressément que les objets de la Convention ne se limitent pas à l'élimination de la double imposition et que les États contractants ne souhaitent pas que les dispositions de la Convention créent des possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par le jeu de l'évasion et de la fraude fiscales². Compte tenu des préoccupations particulières en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices résultant de mécanismes de chalandage fiscal, il a également été décidé de mentionner ces mécanismes en tant qu'exemple d'évasion fiscale qui ne devrait pas être une conséquence des conventions fiscales, étant entendu qu'il s'agit uniquement d'un exemple parmi d'autres de ce que les États contractants entendent empêcher.

1 Disponible à [http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/FR_Consolidated_Tex_MAC\(2\).pdf](http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/FR_Consolidated_Tex_MAC(2).pdf).

2 Certaines juridictions traduisent le terme anglais « tax avoidance » par « évitement fiscal ».

16.2 Puisque le titre et le préambule font partie du contexte de la Convention¹ et constituent une déclaration générale de l'objet et du but de celle-ci, ils devraient jouer un rôle important dans l'interprétation des dispositions de la Convention. Selon la règle générale d'interprétation des traités contenue dans l'article 31(1) de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*, « [u]n traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. »

Grandes lignes du Modèle de Convention

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

Champ d'application et définitions

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

Imposition des revenus et du capital

19. Afin de supprimer la double imposition, la Convention établit deux catégories de règles. En premier lieu, les articles 6 à 21 déterminent pour les différentes catégories de revenu, les compétences fiscales respectives de l'État de la source ou du situs et de l'État de résidence, et l'article 22 procède de la même manière en ce qui concerne la fortune. Dans le cas d'un certain nombre d'éléments de revenu et de fortune, une compétence fiscale exclusive est attribuée à l'un des États contractants. Ainsi, l'autre État contractant ne peut prélever aucun impôt et la double imposition se trouve totalement évitée. En règle générale, cette compétence fiscale exclusive est conférée à l'État de résidence. Pour d'autres éléments de revenu et de capital, la compétence fiscale n'est pas exclusive. En ce qui concerne deux catégories de revenu (dividendes et intérêts), les deux États partagent la compétence fiscale mais le montant d'impôt que peut percevoir l'État de la source est limité. En second lieu, dans la mesure où ces dispositions confèrent à l'État de la source ou du situs une compétence fiscale intégrale ou limitée, l'État de résidence doit accorder un allègement de manière à éviter la double imposition. Tel est l'objet des articles 23 A et 23 B. La Convention laisse aux

¹ Voir l'article 31(2) de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*.

États contractants le choix entre deux méthodes d'allégement, à savoir la méthode de l'exemption et la méthode de l'imputation.

20. Les revenus et la fortune peuvent être classés en trois catégories selon le régime applicable à chacune de ces catégories dans l'État de la source ou du situs :

- les revenus et la fortune qui peuvent être imposés sans limitation dans l'État de la source ou du situs ;
- les revenus qui peuvent être soumis à une imposition limitée dans l'État de la source ou du situs ;
- les revenus et la fortune qui ne peuvent être imposés dans l'État de la source ou du situs.

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) ;
- les bénéficiaires d'un établissement stable situé dans cet État, les gains réalisés à la suite de l'aliénation de cet établissement stable, et la fortune constituée par des biens mobiliers faisant partie de l'actif de cet établissement stable (article 7 et paragraphe 2 des articles 13 et 22) ; exception : si l'établissement stable est utilisé pour des activités de transport maritime international et de transport aérien international (voir le paragraphe 23 ci-dessous) ;
- les revenus des activités d'artistes et sportifs exercées dans cet État, indépendamment de la question de savoir si les revenus sont attribués à l'artiste ou au sportif lui-même ou à une autre personne (article 17) ;
- les tantièmes versés par une société qui est un résident de cet État (article 16) ;
- les rémunérations au titre d'un emploi salarié du secteur privé exercé dans cet État, à moins que le salarié n'y séjourne pendant une période n'excédant pas au total 183 jours au cours de toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée et que certaines conditions ne soient remplies ;
- sous réserve de certaines conditions, les rémunérations et pensions versées aux membres de la fonction publique (article 19).

22. Les catégories de revenus qui peuvent être soumis à une imposition limitée dans l'État de la source sont les suivantes :

- dividendes : à condition que la participation génératrice de dividendes ne se rattache pas effectivement à un établissement stable situé dans l'État de la source, cet État doit limiter l'impôt qu'il prélève à 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société qui détient directement, pendant une période de 365 jours, au moins 25 pour cent du capital de la société

qui paye les dividendes et 15 pour cent de leur montant brut dans les autres cas (article 10) ;

- intérêts : sous réserve de la même limitation que dans le cas des dividendes, l'État de la source doit limiter le montant de l'impôt qu'il prélève à 10 pour cent du montant brut des intérêts, pour autant que ceux-ci n'excèdent pas un montant normal (article 11).

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 rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international (paragraphe 3 de l'article 15), 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). De même, les bénéfices provenant de l'exploitation de navires ou aéronefs en trafic international, les gains provenant de l'aliénation de ces navires ou aéronefs et la fortune constituée par ces biens ne sont imposables que dans l'État de résidence (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 aussi imposables que dans l'État de résidence (paragraphe 1 de l'article 7).

24. Lorsqu'un contribuable qui est un résident d'un État contractant perçoit des revenus de sources situées dans l'autre État contractant ou y possède des éléments de fortune qui, d'après la Convention, ne sont imposables que dans l'État de résidence, il ne se pose pas de problème de double imposition puisque l'État de la source ou du situs doit éviter d'imposer ces éléments de revenu ou de fortune.

25. Lorsqu'au contraire, les revenus ou la fortune peuvent, conformément à la Convention, être imposés dans certaines limites ou sans aucune limite dans l'État de la source ou du situs, l'État de résidence a l'obligation d'éliminer la double imposition, ce qui peut se faire par l'une ou l'autre des méthodes suivantes :

- la méthode de l'exemption : le revenu ou la fortune qui est imposable dans l'État de la source ou du situs est exonéré dans l'État de résidence mais peut être pris en compte dans la détermination du taux d'imposition applicable au revenu ou à la fortune résiduelle du contribuable ;
- la méthode de l'imputation : le revenu ou la fortune imposable dans l'État de la source ou du situs est imposé dans l'État de résidence, mais l'impôt perçu dans l'État de la source ou du situs est imputé sur l'impôt prélevé par l'État de résidence sur ces revenus ou cette fortune.

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.

Dispositions spéciales

26. La Convention comporte un certain nombre de dispositions spéciales. Ces dispositions concernent les points suivants :

- l'élimination de la discrimination fiscale dans diverses circonstances (article 24) ;
- l'application d'une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition et de résoudre les désaccords concernant l'interprétation de la Convention (article 25) ;
- l'échange de renseignements fiscaux entre les autorités fiscales des États contractants (article 26) ;
- l'assistance au recouvrement par chacun des États contractants au profit de l'autre État (article 27) ;
- le traitement fiscal des membres des missions diplomatiques et postes consulaires en conformité avec le droit international (article 28) ;
- le droit aux avantages de la Convention (article 29) ;
- l'extension territoriale de la Convention (article 30).

Observations générales sur le Modèle de Convention

27. Dans la mesure du possible, le Modèle de Convention prévoit dans chaque cas une règle unique. Toutefois, sur certains points, il a semblé nécessaire de laisser à la Convention une certaine souplesse qui soit compatible avec une application efficace du Modèle de Convention. Par conséquent, les pays membres disposent d'une certaine latitude, par exemple dans la fixation du taux de l'impôt retenu à la source sur les dividendes et intérêts et dans le choix de la méthode utilisée pour éliminer la double imposition. De plus, dans certains cas, des dispositions alternatives ou additionnelles sont mentionnées dans les Commentaires.

Commentaires sur les articles

28. Pour chacun des articles de la Convention, il existe des commentaires détaillés qui sont destinés à en illustrer ou interpréter les dispositions.

29. Comme les Commentaires ont été rédigés et acceptés par les experts représentant, au sein du Comité des affaires fiscales, les gouvernements des pays membres, ils sont d'une importance particulière dans le développement du droit fiscal international. Bien que les Commentaires ne soient pas destinés à être annexés d'une manière ou d'une autre aux conventions qui seront signées par les pays membres, qui seules constituent des instruments juridiques internationaux ayant force obligatoire, ils peuvent néanmoins être très utiles dans l'application et l'interprétation des conventions et en particulier dans le règlement des différends éventuels.

29.1 Les administrations fiscales des pays membres consultent régulièrement les Commentaires pour interpréter les conventions fiscales bilatérales. Les Commentaires sont utiles à la fois pour régler au jour le jour des points de détail et pour résoudre des questions plus larges concernant l'objet des diverses dispositions. Les administrations fiscales attachent un grand poids aux directives contenues dans les Commentaires.

29.2 De même, les contribuables utilisent très largement les Commentaires pour l'exercice de leurs activités et la planification de leurs opérations et de leurs investissements. Les Commentaires jouent un rôle particulièrement important dans les pays où il n'existe pas de procédure permettant d'obtenir de l'administration fiscale une décision préalable sur un point de fiscalité, car ils constituent parfois dans ce cas la seule source d'interprétation utilisable.

29.3 Les tribunaux ont de plus en plus à connaître des conventions fiscales bilatérales et ils utilisent de plus en plus les Commentaires pour rendre leurs jugements. D'après les informations rassemblées par le Comité des affaires fiscales, il est fait référence aux Commentaires dans les décisions publiées des tribunaux d'une grande majorité des pays membres. Dans bien des cas, ils sont abondamment cités et analysés, et ont souvent joué un rôle clé dans les délibérations du juge. Le Comité estime que cette tendance se poursuivra à mesure que le réseau mondial de conventions fiscales deviendra de plus en plus dense et que les Commentaires seront de plus en plus largement acceptés comme source importante d'interprétation.

30. Des observations sur les Commentaires ont parfois été insérées à la demande de certains pays membres qui n'étaient pas en mesure d'adhérer à l'interprétation donnée dans les Commentaires sur l'article concerné. Ces observations ne traduisent donc pas un désaccord avec le texte de la Convention mais fournissent une indication utile sur la manière dont ces pays appliqueront les dispositions de l'article en question. Dans la mesure où les observations sont relatives à l'interprétation des articles donnée par les Commentaires, aucune observation n'est nécessaire afin d'indiquer qu'un pays désire modifier la rédaction d'une clause alternative ou additionnelle dont l'inclusion dans les conventions bilatérales est autorisée par les Commentaires.

Réserves de certains pays membres sur des dispositions de la Convention

31. Malgré le fait que tous les pays sont d'accord avec les objectifs et les principales dispositions du Modèle de Convention, presque tous ont formulé sur certaines dispositions des réserves qui sont reproduites dans les Commentaires sur les articles concernés. Les pays n'ont pas eu besoin de formuler des réserves afin d'indiquer leur intention d'utiliser les dispositions supplémentaires ou différentes qui peuvent, selon les Commentaires, être incluses dans des conventions bilatérales ou de modifier la rédaction d'une disposition du Modèle afin de confirmer ou d'y incorporer une interprétation proposée dans les Commentaires. Il est entendu que dans la mesure où des réserves ont été formulées par un pays membre, les autres pays membres, lors de négociations avec ce pays en vue de la conclusion de conventions bilatérales, gardent leur liberté d'action conformément au principe de réciprocité.

32. Le Comité des affaires fiscales estime que ces réserves devraient être jugées par rapport aux nombreuses questions sur lesquels un consensus a pu être obtenu lors de l'élaboration de la Convention.

Relations avec les versions précédentes

33. Lors de l'élaboration du Modèle de Convention de 1977, le Comité des affaires fiscales avait examiné les problèmes qui auraient pu être posés par des conflits d'interprétation dus à des modifications apportées au texte des articles ou des Commentaires du Projet de Convention de 1963. À ce moment là, le Comité avait estimé que les conventions qui étaient alors en vigueur devaient, dans la mesure du possible, être interprétées dans l'esprit des Commentaires révisés, même si ces conventions ne comportaient pas encore les précisions apportées par le Modèle de Convention de 1977. Il avait par ailleurs été indiqué que les pays membres souhaitant clarifier leur position à cet égard pouvaient le faire par un échange de lettres entre les autorités compétentes conformément à la procédure amiable et que, même en l'absence d'un tel échange de lettres, ces autorités pouvaient aussi suivre cette interprétation dans les procédures amiables concernant des cas particuliers.

34. Cette position est toujours celle du Comité et elle est donc applicable aux modifications qui ont été apportées depuis 1977 aux articles du Modèle de Convention ou aux Commentaires.

35. Il est évident que les modifications des articles du Modèle et les modifications apportées aux Commentaires qui en sont la conséquence directe ne doivent pas être prises en compte dans l'interprétation ou l'application de conventions précédemment conclues lorsque les dispositions de ces conventions diffèrent, quant au fond, des articles modifiés (voir, par exemple, le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 5). Toutefois, toute autre modification ou addition apportée aux Commentaires devrait normalement être applicable en ce qui concerne l'interprétation et l'application des conventions conclues avant leur adoption puisqu'elle correspond à un consensus entre les pays membres de l'OCDE quant à l'interprétation qu'il y a lieu de donner des dispositions existantes ou quant à leur application à des situations spécifiques.

36. Quoique le Comité estime que les modifications apportées aux Commentaires doivent être prises en compte aux fins de l'interprétation et de l'application des conventions conclues avant l'adoption de ces modifications, il considère erronée toute forme d'interprétation *a contrario* qui consisterait à inférer d'une modification d'un article du Modèle de Convention ou des Commentaires que la version précédente de cet article ou de ces Commentaires entraînait des conséquences différentes de celles résultant de la nouvelle version de cet article ou de ces Commentaires. Puisque plusieurs modifications ont pour objet de simplement clarifier, et non de changer, la portée des articles ou des Commentaires, une telle interprétation *a contrario* s'avérerait erronée dans plusieurs cas.

36.1 Les administrations fiscales des pays membres suivent les principes généraux énoncés dans les quatre paragraphes qui précèdent. Le Comité des affaires fiscales

estime que les contribuables peuvent aussi juger utile de consulter des versions ultérieures des Commentaires pour interpréter des conventions antérieures.

Convention multilatérale

37. Lors de l'élaboration du Projet de Convention de 1963 et du Modèle de Convention de 1977, le Comité des affaires fiscales avait examiné la possibilité de conclure une convention fiscale multilatérale et il était parvenu à la conclusion que cela soulèverait de grandes difficultés. Il avait toutefois reconnu qu'il devrait être possible à certains groupes de pays membres d'examiner la possibilité de conclure une telle convention entre eux, sur la base du Modèle de Convention et sous réserve de certaines adaptations que pourraient rendre nécessaires les objectifs particuliers poursuivis par ces pays.

38. La Convention nordique concernant l'imposition du revenu et de la fortune entre le Danemark, la Finlande, l'Islande, la Norvège et la Suède, qui a été conclue en 1983 et modifiée en 1987, 1989 et 1996¹, constitue un exemple pratique d'une telle convention multilatérale entre un groupe de pays membres et respecte dans une large mesure les dispositions du Modèle de Convention.

39. Il y a lieu de mentionner aussi la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale qui a été élaborée dans le cadre du Conseil de l'Europe sur la base d'un premier projet établi par le Comité des affaires fiscales et qui est entrée en vigueur le 1er avril 1995. Une autre convention multilatérale qui doit être mentionnée est la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, qui a été élaborée afin de faciliter la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions résultant du projet sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS) réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20 et qui a été ouverte à la signature le 31 décembre 2016.

40. Malgré l'existence de ces conventions multilatérales, rien ne permet de croire que la conclusion d'une convention fiscale multilatérale applicable à un grand nombre de pays qui puisse remplacer le réseau de conventions fiscales bilatérales en vigueur soit maintenant une solution réalisable. Le Comité estime donc que les conventions bilatérales constituent encore un meilleur moyen d'éviter la double imposition au niveau international.

Évasion et fraude fiscales ; usage incorrect des conventions

41. Les questions liées à l'usage incorrect des conventions fiscales et à la fraude et l'évasion fiscales internationales ont été une préoccupation constante du Comité des affaires fiscales depuis la publication du Projet de Convention de 1963. Au cours des années, un certain nombre de dispositions (tel l'article 29, ajouté en 2017) ont été ajoutées au Modèle de Convention, ou ont été modifiées, afin d'empêcher diverses

¹ Les îles Féroé sont également signataires des Conventions de 1989 et 1996.

formes de fraude et d'évasion fiscales. Le Comité des affaires fiscales continuera de surveiller l'application des conventions fiscales afin de s'assurer que, comme il est indiqué dans le préambule de la Convention, les dispositions de la Convention ne sont pas utilisées aux fins de fraude ou d'évasion fiscales.