

# La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales

(adopté par le Comité des affaires fiscales le 7 novembre 2002)

## Table des matières

1.	Introduction .....	R(17)-2
2.	Nature des travaux effectués par le Comité .....	R(17)-2
3.	Utilisation des notions de siège de direction effective et d'établissement stable .....	R(17)-4
	a) Modifications adoptées par le Comité .....	R(17)-4
	b) Rappel .....	R(17)-4
4.	Nouvelles dispositions visant à limiter les avantages des conventions fiscales .....	R(17)-6
	a) Modifications adoptées par le Comité .....	R(17)-6
	b) Rappel .....	R(17)-19
5.	Limitation des avantages des conventions fiscales après l'adoption d'un nouveau régime .....	R(17)-20
	a) Modifications adoptées par le Comité .....	R(17)-20
6.	Clarification de la notion de « bénéficiaire effectif » .....	R(17)-21
	a) Modifications adoptées par le Comité .....	R(17)-21
	b) Rappel .....	R(17)-24
	Notes .....	R(17)-26

R (17)

## 1. INTRODUCTION

1. Le Conseil de l'OCDE a adopté en avril 1998 un rapport intitulé « Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial » (ci-après le « rapport de 1998 sur la concurrence fiscale dommageable »). L'une des questions pouvant, selon le rapport, faire l'objet de travaux de suivi était la possibilité de limiter le droit aux avantages des conventions fiscales.
2. La présente note constitue l'aboutissement des travaux effectués par le Comité des affaires fiscales sur cette question.

## 2. NATURE DES TRAVAUX EFFECTUÉS PAR LE COMITÉ

3. La recommandation n° 9 du rapport de 1998 sur la concurrence fiscale dommageable est rédigée comme suit :

les pays devraient envisager de faire figurer dans leurs conventions fiscales des dispositions visant à limiter le droit aux avantages prévus par la Convention dans le cas des entités et des revenus bénéficiant de mesures constituant des pratiques fiscales dommageables et examiner de quelle manière les dispositions existantes de leurs conventions fiscales pourraient être appliquées à cet effet ; le Modèle de Convention fiscale devrait être modifié de façon à comporter de telles dispositions ou les éclaircissements nécessaires à cet égard.

4. Les paragraphes 119 et 120 du rapport précisaient le type de dispositions envisagées :

119. Les pays ont utilisé diverses approches pour réduire ce risque. Dans certains cas, ils ont pu déterminer que l'emplacement de la direction effective d'une filiale était situé dans l'État de la société mère de façon à en faire un résident de ce pays aux fins soit de l'application de la législation nationale, soit de la mise en œuvre d'une convention fiscale. Dans d'autres cas, il a été possible, sur la base des faits et circonstances individuels, de soutenir qu'une filiale était gérée par la société mère de telle manière que la filiale possédait un établissement permanent dans le pays de résidence de la société mère, ce qui a permis de rattacher les bénéfices de la filiale à ce dernier pays. Autre exemple : refuser aux sociétés n'ayant pas une fonction économique réelle le bénéfice des avantages offerts par la convention fiscale pour le motif qu'elles ne sont pas considérées comme les bénéficiaires effectifs de certains revenus qui leur sont officiellement attribués. Le Comité continuera à examiner ces modalités d'application des dispositions existantes du Modèle de Convention fiscale, ainsi que d'autres, avec pour

objectif de recommander que les éclaircissements appropriés soient apportés au Modèle de Convention fiscale.

120. Cela étant, un certain nombre de dispositions supplémentaires, par exemple des règles de limitation des avantages, ont été incluses dans certaines conventions fiscales pour restreindre de manière spécifique l'accès aux avantages qu'elles prévoient. Le Comité a également entrepris de passer en revue ces dispositions en vue de proposer d'apporter au Modèle de Convention fiscale des modifications visant à refuser le bénéfice des avantages conventionnels aux entités et revenus couverts par des mesures qui constituent une concurrence fiscale dommageable. Le Comité a l'intention de poursuivre ses travaux dans ce domaine afin de modifier le Modèle de Convention fiscale pour y inclure des dispositions que les pays pourront faire figurer dans leurs propres conventions fiscales.

5. Sur la base de ce qui précède, les travaux qui ont été confiés au Comité en ce qui concerne la possibilité de limiter le droit aux avantages des conventions fiscales portaient sur les sujets suivants :

- utilisation des notions de siège de direction effective et d'établissement stable pour réduire les avantages obtenus en vertu d'une convention fiscale ;
- inclusion possible dans le Modèle de diverses catégories de dispositions visant à faire en sorte que les revenus qui échappent à l'impôt à cause des régimes constituant une concurrence fiscale dommageable ne bénéficient pas indûment des avantages des conventions fiscales ;
- trouver des moyens d'éviter que lorsqu'un pays adopte, après la conclusion d'une convention fiscale à laquelle il est partie, des mesures qui aboutissent à une concurrence dommageable, les avantages de la convention soient indûment accordés au titre des revenus couverts par ces mesures ;
- clarifier la notion de « bénéficiaire effectif ».

6. Durant de ces travaux, le Comité a examiné dans quelle mesure il serait possible de traiter les problèmes décrits ci-dessus par l'adoption d'une définition plus étroite de la résidence dans l'article 4 du Modèle de Convention fiscale. Le Comité a conclu qu'il serait inopportun d'apporter des changements à l'article 4 ou aux Commentaires sur cet article pour les raisons suivantes :

- de telles modifications risqueraient de nuire à la situation des personnes qui peuvent légitimement prétendre à bénéficier des avantages prévus par une convention ;

- d'autres approches plus efficaces pourraient être adoptées pour empêcher des entités liées à des régimes favorisant une concurrence fiscale dommageable de prétendre à bénéficier des avantages prévus par une convention fiscale.

### **3. UTILISATION DES NOTIONS DE SIÈGE DE DIRECTION EFFECTIVE ET D'ÉTABLISSEMENT STABLE**

#### **a) Modifications adoptées par le Comité**

7. Le Comité a décidé d'apporter les modifications suivantes aux Commentaires sur l'article 1 du Modèle de Convention fiscale :

*Ajouter les nouveaux paragraphes 10.1 et 10.2 suivants aux Commentaires sur l'article 1 :*

10.1 Par ailleurs, dans certains cas, les demandes formulées par des sociétés filiales, en particulier lorsqu'elles sont établies dans des paradis fiscaux ou bénéficient de régimes préférentiels dommageables, en vue de bénéficier des conventions fiscales, peuvent être refusées lorsqu'un examen attentif des faits et circonstances montre que le siège de direction effective d'une filiale ne se trouve pas dans l'État de résidence qu'elle indique mais plutôt dans l'État de résidence de la société mère de telle sorte qu'elle constitue un résident de ce dernier État aux fins de la législation interne et des conventions (ce sera le cas lorsque la législation interne d'un État utilise le siège de direction d'une personne morale, ou un critère similaire, pour déterminer sa résidence).

10.2 Un examen attentif des faits et circonstances d'une affaire peut également montrer qu'une filiale a été dirigée dans l'État de résidence de sa société mère dans des conditions telles qu'elle disposait dans cet État d'un établissement stable (par exemple, sous la forme d'un siège de direction) auquel la totalité ou une part importante de ses bénéfices pouvait être à juste titre attribuée.

#### **b) Rappel**

8. Dans certains cas, les pays ont pu déterminer que le siège de direction effective d'une filiale était situé dans l'État de la société mère de façon à en faire un résident de ce pays aux fins soit de l'application de la législation nationale, soit de la mise en œuvre d'une convention fiscale. Dans d'autres cas, il a été possible, sur la base des faits et circonstances de cas précis, de soutenir qu'une filiale était dirigée par la société mère de telle manière que la filiale possédait un établissement permanent dans le pays de résidence de la

société mère, ce qui a permis de rattacher les bénéfices de la filiale à ce dernier pays.

9. Ces deux approches ont pour résultat de réduire les avantages qu'un contribuable pourrait autrement réclamer en vertu d'une convention fiscale. Le Comité a examiné ces approches et il est apparu que certains pays membres les utilisaient dans la pratique pour s'opposer à des demandes inappropriées visant à bénéficier d'avantages prévus dans des conventions fiscales, comme le montrent les exemples suivants inspirés de la pratique d'un pays.

*Le siège de direction effective d'une entreprise et donc son lieu de résidence sont les mêmes que ceux de sa société mère*

10. La société A, constituée en vertu de la législation du pays A, pays à fiscalité peu élevée, est résidente de ce pays en vertu de son droit fiscal national. Toutes les actions de la société A sont détenues par la fiducie (trust) B, constituée en vertu de la législation du pays B, où la fiscalité est également peu élevée, et qui est résident de ce pays. La société A possède l'intégralité des actions de la société C, résidente du pays C. Cette société C a pour administrateur unique Monsieur D, également résident du pays C. Monsieur D a directement et entièrement droit aux biens de la fiducie B. Les revenus de la société A se composent de dividendes versés par la société C, d'intérêts sur des prêts consentis à la société C et d'intérêts sur des obligations émises par une banque du pays C. Une enquête menée par l'administration fiscale du pays C a montré que la société A ne possédait ni bureau, ni personnel en propre. Tous les contacts avec la banque à propos des obligations transitent par Monsieur D. Par la suite, Monsieur D va négocier et conclure la cession de la totalité des actions et créances détenues par la société A.

11. Selon la Cour suprême du pays C, il est généralement admis que la direction effective d'une société est exercée par son conseil d'administration et que son lieu de résidence coïncide avec celui où le conseil d'administration exerce ses fonctions. Toutefois, si les circonstances amènent à supposer que la direction effective de la société est exercée par une personne autre que le conseil d'administration, il peut alors être légitime de considérer le lieu à partir duquel la direction effective est exercée par cette autre personne comme le pays de résidence de la société. Dans le cas décrit ci-dessus, la Cour suprême a conclu que la société A était effectivement dirigée dans le pays C et que Monsieur D, et donc la société, devaient être considérés comme des résidents du pays C, aussi bien pour l'application du droit fiscal national du pays C que pour la convention fiscale entre le pays C et le pays A.

R (17)

*Le siège de direction et donc l'établissement stable d'une filiale sont les mêmes que ceux de sa société mère*

12. La société X est constituée en vertu de la législation du pays A et résidente de ce pays aux termes de son droit fiscal national. La société X agit en qualité de compagnie d'assurance captive d'un groupe d'entreprises multinational. La société holding du groupe, la société Y, est résidente du pays C. Les principales activités du groupe sont exercées à partir des bureaux de la société Y. Les enquêtes menées par l'administration fiscale du pays C ont fait ressortir les faits suivants : la société X emploie un administrateur à temps partiel, qui connaît mal, pour ne pas dire pas du tout, les activités d'assurance, ainsi que deux salariés « locaux ». Elle occupe des locaux situés dans un immeuble de bureaux dont l'utilisateur principal est une autre société du groupe. Les contrats d'assurance conclus entre la société X et les autres membres du groupe sont établis selon des conditions normalisées fixées par la société Y. Ces contrats sont réassurés auprès de compagnies d'assurances indépendantes, par l'intermédiaire d'un courtier. Les contrats de réassurance sont négociés et conclus par le personnel de la société Y selon des stratégies arrêtées par cette même société Y.

13. Le tribunal du pays C a décidé que, sur la base des faits observés, le siège de direction effective de la société X n'est pas situé dans le pays C et qu'en conséquence, la société X n'est pas résidente du pays C. Cependant, selon le tribunal, on peut estimer que dans une certaine mesure, la direction quotidienne de la société X est assurée dans les bureaux de la société Y. Le tribunal est d'avis que c'était le cas à un degré tel que cela dépassait le niveau d'influence normale qu'une société mère exerce sur sa filiale en sa qualité d'actionnaire. Il conclut donc qu'au vu de cette gestion quotidienne, un établissement stable de la société X est situé auprès de la société Y dans le pays C.

R (17)

## **4. NOUVELLES DISPOSITIONS VISANT À LIMITER LES AVANTAGES DES CONVENTIONS FISCALES**

### **a) Modifications adoptées par le Comité**

14. Le Comité a examiné une proposition visant à modifier la partie des Commentaires sur l'article 1 consacrée à l'usage incorrect des conventions fiscales. Cet examen a abouti à l'adoption des modifications suivantes à cette partie des Commentaires :

*Ajouter le paragraphe 9.6 et remplacer les paragraphes 10 à 21 des Commentaires sur l'article 1 par le texte suivant (les changements par rapport au texte actuel des Commentaires sont signalés en caractères **italiques gras** pour les ajouts et en caractères ~~biffés~~ pour les suppressions) :*

**9.6 L'application potentielle de règles générales anti-abus n'exclut pas la nécessité de dispositions spécifiques destinées à éviter des formes particulières d'évasion fiscale. Lorsque des stratagèmes particuliers d'évasion ont été détectés ou que le recours à de tels stratagèmes pose des problèmes particuliers, il est souvent utile d'ajouter à la Convention des dispositions visant directement la stratégie d'évasion en cause. Cela sera de même nécessaire lorsqu'un État qui adopte le point de vue décrit au paragraphe 9.2 ci-dessus estime que sa législation nationale ne contient pas les règles ou principes anti-évasion nécessaires pour répondre comme il convient à une telle stratégie.**

10. **Ainsi, certaines formes d'évasion fiscale ont déjà été expressément traitées dans la Convention**, par exemple au moyen de l'introduction du concept de « bénéficiaire effectif » (aux articles 10, 11 et 12) et de dispositions particulières **comme celles du paragraphe 2 de l'article 17 concernant les sociétés d'artistes** (paragraphe 2 de l'article 17). De tels problèmes sont aussi abordés dans les Commentaires sur l'article 10 (paragraphe 17 et 22), sur l'article 11 (paragraphe 12) et sur l'article 12 (paragraphe 7). ~~Il serait peut-être souhaitable que les États contractants conviennent, dans le cadre de négociations bilatérales, que les allègements d'impôts ne doivent pas s'appliquer dans certains cas, ou que la Convention ne doit pas avoir d'incidence sur l'application des dispositions législatives internes contre l'évasion fiscale.~~

11. **Un autre exemple est donné par deux formes particulièrement importantes d'utilisation abusive de la Convention qui** ~~De telles utilisations abusives de la Convention~~ sont examinées dans deux rapports du Comité des affaires fiscales, « Les conventions de double imposition et l'utilisation des sociétés écran » et « Les conventions de double imposition et l'utilisation des sociétés relais »<sup>1</sup>. Ainsi qu'il est souligné dans ces rapports, les inquiétudes exprimées au paragraphe 9 ci-dessus se sont avérées fondées dans la mesure où il y a eu une tendance de plus en plus marquée à utiliser des sociétés relais pour tirer des conventions des avantages non voulus par les États contractants lors de leurs négociations bilatérales. Cela a amené un nombre croissant de pays membres à insérer dans les conventions qu'ils ont conclues des dispositions (à la fois générales et spécifiques) ayant pour but d'empêcher les abus et de préserver les dispositions de leur législation nationale visant à éviter l'évasion fiscale.

12. **Les dispositions insérées dans les conventions fiscales pour répondre à ces types d'abus ainsi qu'à d'autres prennent diverses formes. On trouvera ci-dessous des exemples tirés de dispositions ayant été incluses dans des conventions bilatérales conclues par des pays membres.** ~~Plusieurs solutions ont été envisagées mais, pour les raisons présentées dans les~~

R (17)

~~rapports mentionnés ci-dessus, aucun texte définitif n'a été établi, aucune recommandation stricte n'a été formulée quant aux circonstances dans lesquelles des textes définitifs devaient s'appliquer et aucune liste exhaustive des mesures correctrices susceptibles d'être adoptées n'a été fournie.~~ **Ces exemples constituent des modèles que les** aux responsables chargés de la négociation des conventions **pourront examiner lorsqu'ils s'efforceront** des indications qui leur permettront de trouver une solution à des cas particuliers. En se référant à ces textes, il faudra tenir compte :

- du fait que ces dispositions ne s'excluent pas mutuellement et que des dispositions différentes peuvent être nécessaires pour répondre à des préoccupations différentes ;
- de la mesure dans laquelle des avantages fiscaux peuvent effectivement être obtenus grâce à ~~des sociétés relais~~ une stratégie d'évasion spécifique ;
- du contexte juridique dans les deux États contractants et, en particulier, de la mesure dans laquelle la législation nationale prévoit déjà une réponse appropriée à cette stratégie d'évasion, et
- de la mesure dans laquelle ces dispositions pourraient involontairement s'appliquer à des activités économiques de bonne foi.

#### **Cas des sociétés relais**

R (17)

13. **De nombreux pays se sont efforcés de résoudre le problème des sociétés relais et diverses approches ont été conçues à cette fin. L'une des solutions** Une solution aux problèmes des sociétés relais serait de ne pas accorder le bénéfice de la Convention à une société dont le capital n'appartient pas, directement ou indirectement, à des résidents de l'État dont elle est elle-même un résident. Par exemple, une telle clause « de transparence » pourrait être ainsi formulée :

Une société qui est un résident d'un État contractant ne peut prétendre à un allègement d'impôt en vertu de la présente Convention au titre d'un élément de revenu, gains ou bénéfices si son capital est détenu ou contrôlé, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés sans égard à l'État dont elles sont résidentes, par des personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant.

Les États contractants désirant adopter une telle disposition peuvent aussi vouloir, dans le cadre de leurs négociations bilatérales, déterminer les critères selon lesquels le capital d'une société sera considéré comme étant détenu ou contrôlé par des non-résidents.



14. La « théorie de la transparence » **sur laquelle se fonde la disposition ci-dessus** semble avoir une place appropriée dans les conventions avec les pays où l'imposition est nulle ou très faible et dans lesquels ne sont normalement exercées que peu d'activités industrielles ou commerciales. Même dans ces cas, il serait nécessaire de modifier la disposition ou de la remplacer par une autre afin de préserver les activités industrielles ou commerciales de bonne foi.

15. Une situation de relais pourra être créée au moyen de sociétés exonérées d'impôts, totalement ou presque totalement, et qui présentent des caractéristiques juridiques particulières. Par conséquent, on peut empêcher l'usage abusif de conventions fiscales en refusant à ces sociétés le bénéfice de ces conventions (c'est la méthode de l'exclusion). Les principaux cas de ce genre sont constitués par certaines catégories de sociétés qui bénéficient dans l'État dont elles sont des résidents de privilèges fiscaux qui leur confèrent un statut comparable à celui d'un non-résident. Comme ces privilèges sont surtout accordés à certaines catégories de sociétés définies dans la législation commerciale ou fiscale d'un pays, la solution la plus radicale consisterait à exclure ces sociétés du bénéfice de la convention. Une autre solution serait d'insérer une clause de sauvegarde qui pourrait être libellée de la façon suivante :

Aucune disposition de la Convention qui prévoit une exonération ou une réduction d'impôt ne s'applique aux revenus encaissés ou payés par une société telle qu'elle est définie à l'article ... de la Loi ... ou par toute disposition similaire instaurée par ... après la signature de la Convention.

On pourrait réduire la portée de cette disposition en ne couvrant que le paiement de certaines catégories de revenus tels que les dividendes, intérêts, gains en capital, tantièmes, etc. Avec une telle clause, les sociétés de la catégorie concernée pourraient continuer à bénéficier de la protection offerte par l'article 24 (non-discrimination) et des dispositions de l'article 25 (procédure amiable) et elles seraient soumises aux dispositions de l'article 26 (échange de renseignements).

16. Les clauses d'exclusion sont claires et d'application simple, encore qu'elles requièrent parfois une assistance administrative. Elles constituent un instrument important, permettant à un État qui a instauré des privilèges spéciaux dans sa législation fiscale d'empêcher que ces privilèges ne facilitent un usage abusif des conventions fiscales qu'il a conclues.

15. 17. Les clauses générales d'assujettissement à l'impôt prévoient que le bénéfice de la Convention ne sera accordé dans l'État de la source que si le revenu correspondant est soumis à l'impôt dans l'État de

résidence. Cela correspond pour l'essentiel à l'objet des conventions fiscales, qui est d'éviter la double imposition. Toutefois, pour un certain nombre de raisons, le Modèle de Convention de l'OCDE ne recommande pas l'adoption d'une disposition aussi générale. Cela se conçoit dans le cas de relations internationales normales, mais une clause d'assujettissement à l'impôt pourrait être justifiée en cas d'existence d'une société relais. Une clause de sauvegarde de ce genre pourrait être libellée de la façon suivante :

Lorsqu'un revenu provenant d'un État contractant est perçu par une société qui est un résident de l'autre État contractant et qu'une ou plusieurs personnes qui ne sont pas des résidents de cet autre État contractant,

- a) ont directement ou indirectement, ou par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs sociétés, quel que soit leur pays de résidence, un intérêt substantiel dans cette société, sous forme d'une participation ou sous une autre forme, ou
- b) exercent directement ou indirectement, seules ou ensemble, la direction ou le contrôle de ladite société,

toute disposition de la présente Convention qui prévoit une exonération ou une réduction d'impôt s'applique uniquement aux revenus qui sont assujettis à l'impôt dans cet autre État d'après les règles ordinaires de sa législation fiscale.

R (17)

La notion « d'intérêt substantiel » pourrait être précisée davantage lors de la rédaction de la convention. Par exemple, les États contractants pourraient la définir en fonction de la possession d'un certain pourcentage du capital ou des droits de vote de la société.

16. ~~18.~~ La clause d'assujettissement à l'impôt semble présenter certains avantages. Elle peut être utilisée dans le cas d'États dont les structures économiques sont très développées et dont la législation fiscale est complexe. Il sera cependant nécessaire de la compléter en insérant dans la convention des clauses de bonne foi afin d'obtenir la souplesse nécessaire (cf. paragraphe 19 ci-dessous) ; de plus, une telle approche n'offre pas une protection suffisante contre des procédés perfectionnés d'évasion fiscale tels que les stratégies de « tremplin ».

17. ~~19.~~ Les approches mentionnées ci-dessus sont à de nombreux égards peu satisfaisantes. Elles se réfèrent à la législation fiscale des États contractants, complexe et en constante évolution, et non aux formules donnant lieu à des abus. Il a été suggéré de régler le problème des sociétés relais d'une manière plus directe par l'insertion d'une disposition qui viserait spécifiquement les cas d'abus en se référant aux

formules mêmes de relais (approche dite « du transit »). Une telle disposition pourrait être énoncée dans les termes suivants :

Lorsque des revenus provenant d'un État contractant sont perçus par une société qui est un résident de l'autre État contractant et qu'une ou plusieurs personnes qui ne sont pas des résidents de cet autre État :

- a) ont directement ou indirectement, ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés, quel que soit leur pays de résidence, un intérêt substantiel dans cette société, sous forme d'une participation ou sous d'autres formes, ou
- b) exercent directement ou indirectement, seules ou ensemble, la direction ou le contrôle de ladite société,

toute disposition de la présente Convention qui prévoit une exonération ou une réduction d'impôt ne s'applique pas si plus de 50 pour cent de ces revenus sont utilisés pour satisfaire à des engagements envers ces personnes (intérêts, redevances, frais de développement, de publicité, d'établissement et de déplacement, amortissement de biens de toute nature y compris de biens incorporels, procédés de production, etc.).

18. ~~20.~~ Cette solution semble constituer le seul moyen efficace de combattre les stratégies de « tremplin ». On la trouve dans des conventions bilatérales conclues par la Suisse et les États-Unis et son principe semble être à la base des dispositions suisses contre l'usage abusif des conventions fiscales par certaines catégories de sociétés suisses. Les États contractants qui envisagent d'insérer une telle clause dans leurs conventions ne doivent pas oublier qu'elle peut s'appliquer à des transactions commerciales normales et qu'elle doit donc être complétée par une clause de bonne foi.

19. ~~21.~~ Les solutions exposées ci-dessus ont un caractère général et il est nécessaire de prévoir en liaison avec elles des dispositions spéciales pour avoir l'assurance que le bénéfice de la Convention sera accordé dans les situations de bonne foi. Ces dispositions pourraient prendre les formes suivantes :

- a) *Clause générale de bonne foi*

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la société établit que son principal objet, ses activités ainsi que l'acquisition et la conservation de la participation ou de tout autre bien générateur du revenu en question sont motivés par de saines considérations commerciales et n'ont donc pas essentiellement pour but de recueillir des avantages procurés par la Convention. »

b) *Clause relative à l'activité*

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la société exerce des activités industrielles ou commerciales importantes dans l'État contractant dont elle est un résident et que l'allègement d'impôt demandé à l'autre État contractant concerne un revenu qui a un lien avec ces activités. »

c) *Clause relative au montant de l'impôt*

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la réduction d'impôt demandée n'est pas supérieure au montant de l'impôt effectivement perçu par l'État contractant dont la société est un résident. »

d) *Clause de la cotation en bourse*

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas à une société qui est un résident d'un État contractant si les actions de la principale catégorie d'actions de cette société sont cotées sur une bourse de valeurs agréée dans un État contractant ou si elles sont détenues dans leur totalité, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés dont chacune est un résident du premier État contractant, par une société qui est un résident du premier État contractant et dont les actions de la principale catégorie sont cotées de la même façon. »

e) *Clause de l'allègement alternatif*

« Dans les cas où une clause destinée à éviter l'usage abusif de conventions fiscales se réfère aux non-résidents d'un État contractant, il pourrait être prévu que cette expression « sera interprétée comme n'incluant pas les résidents d'États tiers qui ont conclu des conventions relatives à l'impôt sur le revenu avec l'État contractant auquel un allègement d'impôt est demandé, dès lors que ces conventions prévoient un allègement d'impôt qui n'est pas inférieur à celui qui est demandé en vertu de la présente convention. » »

Ces dispositions illustrent les approches possibles. Le texte précis des dispositions qu'il y a lieu d'insérer dans une convention donnée dépend de l'esprit général de cette convention et doit être déterminé dans un cadre bilatéral. De plus, lorsque les autorités compétentes des États contractants ont l'autorité d'appliquer des dispositions à caractère discrétionnaire, on peut juger bon d'ajouter une règle supplémentaire visant à conférer à l'autorité compétente de l'État de source le pouvoir d'accorder les avantages découlant de la Convention à un résident de

l'autre État même si ce dernier ne répond aucun des critères définis ci-dessus.

**20. Les paragraphes qui précèdent contiennent différentes approches permettant de réagir à l'utilisation de sociétés relais, mais chacune de celles-ci aborde un aspect particulier du problème que l'on englobe généralement sous le terme de « chalandage fiscal ». Les États désireux de traiter la question de manière exhaustive souhaiteront peut-être consulter l'exemple de dispositions détaillées de limitation des avantages qui est exposé ci-dessous et qui vise à empêcher que des personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant puissent bénéficier des avantages d'une convention en recourant à une entité qui répondrait par ailleurs aux critères de résidence dans l'un de ces États, en gardant à l'esprit que des adaptations pourront être nécessaires et que nombreux sont les États qui privilégient d'autres approches pour aborder le problème du chalandage fiscal :**

**1. Sauf dispositions contraires du présent article, un résident d'un État contractant qui reçoit des revenus de l'autre État contractant ne peut bénéficier de tous les avantages accordés aux résidents d'un État contractant aux termes de la présente Convention que s'il s'agit d'une « personne admissible » telle que définie au paragraphe 2 et s'il répond aux autres conditions prévues dans la Convention pour bénéficier de ces avantages.**

**2. Un résident d'un État contractant est une « personne admissible » pendant une année fiscale à la condition qu'il s'agisse soit :**

- a) d'une personne physique ;**
- b) d'une entité publique admissible ;**
- c) d'une société, si :**
  - i) la principale catégorie de ses actions est cotée sur un marché boursier reconnu tel que défini aux alinéas a) et b) du paragraphe 6 et fait régulièrement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus ; ou**
  - ii) au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société sont détenus, directement ou indirectement, par au plus cinq sociétés ayant droit aux avantages aux termes du sous-alinéa i), sous réserve que dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire soit résident de l'un ou l'autre des États contractants ;**
- d) d'une organisation caritative ou d'une autre entité exonérée, sous réserve que, dans le cas d'un fonds de pension ou toute autre entité constituée exclusivement dans le but de verser des pensions**

R (17)

**ou prestations similaires, plus de 50 pour cent des bénéficiaires, membres ou participants de cette organisation soit des personnes physiques résidentes de l'un ou l'autre des États contractants ;**

- e) d'une personne autre qu'une personne physique, si :**
- i) pendant au moins la moitié de l'année fiscale, des personnes qui sont des personnes admissibles en vertu des alinéas a), b), d) ou du sous-alinéa c) i) du présent paragraphe détiennent, directement ou indirectement, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions ou d'autres intérêts effectifs dans cette personne, et**
  - ii) moins de 50 pour cent du revenu brut de la personne au titre de l'année fiscale est payé ou dû, directement ou indirectement, à des personnes qui ne sont résidentes d'aucun des États contractants sous la forme de paiements déductibles, aux fins des impôts visés par la Convention, dans l'État de résidence de cette personne (sauf paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou biens corporels et paiements concernant des obligations financières envers une banque, sous réserve que lorsque la banque n'est pas un résident d'un État contractant, ce paiement soit attribuable à un établissement stable de cette banque situé dans l'un des États contractants).**
- 3. a) Un résident d'un État contractant pourra, qu'il soit ou non une personne admissible, bénéficiaire des avantages prévus par la présente Convention au titre d'un élément de revenu ayant sa source dans l'autre État si ce résident exerce activement une activité d'entreprise dans le premier État (autre que l'activité consistant à réaliser ou gérer des placements pour son propre compte, à moins qu'il ne s'agisse d'activités bancaires, d'assurance ou d'activités portant sur des valeurs mobilières effectuées par une banque, compagnie d'assurance ou opérateur sur titres agréé), si le revenu tiré de l'autre État contractant est lié à cette activité ou s'il en constitue un élément accessoire et si le résident remplit les autres conditions prévues dans la présente Convention pour bénéficier de ces avantages.**
- b) Si le résident ou l'une quelconque de ses entreprises associées exerce dans l'autre État contractant une activité d'entreprise qui génère un élément de revenu, les dispositions de l'alinéa a) ne s'appliqueront à cet élément de revenu que si l'activité exercée dans le premier État mentionné présente un caractère substantiel par rapport aux activités exercées dans l'autre État. Aux fins de**

*l'application du présent paragraphe, le caractère substantiel ou non d'une activité d'entreprise sera déterminé en prenant en compte l'ensemble des faits et circonstances propres à chaque cas.*

- c) Aux fins de déterminer si une personne exerce effectivement des activités d'entreprise dans un État contractant pour les fins de l'alinéa a), les activités exercées par une société de personnes dans laquelle cette personne est associée et les activités exercées par des personnes liées à cette personne seront réputées exercées par cette personne. Une personne sera considérée comme liée à une autre si elle possède au moins 50 pour cent d'un intérêt effectif dans l'autre (ou, dans le cas d'une société, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société) ou si une autre personne détient, directement ou indirectement, au moins 50 pour cent d'un intérêt effectif dans chacune d'elles (ou, dans le cas d'une société, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société). Dans tous les cas, une personne sera considérée comme liée à une autre si, en prenant en compte l'ensemble des faits et circonstances propres à ce cas, l'une est sous le contrôle de l'autre ou elles sont toutes deux sous le contrôle d'une même personne ou de plusieurs mêmes personnes.*

**4. Nonobstant les autres dispositions de cet article, si une société qui est un résident d'un État contractant, ou une société qui contrôle une telle société, possède une catégorie d'actions en circulation :**

- a) qui sont soumises à des conditions ou arrangements prévoyant que leur détenteur a droit à une fraction du revenu de la société tiré de l'autre État contractant supérieure à la fraction que ces détenteurs percevraient en l'absence de ces conditions ou arrangements (« fraction disproportionnée du revenu ») ; et*
- b) dont au moins 50 pour cent des droits de vote et de la valeur sont détenus par des personnes qui ne sont pas des personnes admissibles,*

**les avantages prévus par la présente Convention ne s'appliquent pas à la fraction disproportionnée du revenu.**

**5. Un résident d'un État contractant qui n'est pas une personne admissible en vertu des dispositions du paragraphe 2 ou qui ne peut prétendre aux avantages de la Convention en vertu des paragraphes 3 et 4 peut néanmoins bénéficier des avantages prévus par la Convention si l'autorité compétente de l'autre État contractant décide que la constitution, l'acquisition ou la conservation de cette personne et**

R (17)

***l'exercice de ses activités n'ont pas parmi leurs objets principaux d'obtenir les avantages prévus par la Convention.***

**6. Aux fins de l'application du présent article, l'expression « marché boursier reconnu » désigne :**

- a) dans l'État A...
- b) dans l'État B... ; et
- c) tout autre marché boursier que les autorités compétentes conviennent de reconnaître aux fins de l'application du présent article.

**Dispositions visant des entités bénéficiant de régimes fiscaux préférentiels**

**21.[ANCIEN PARAGRAPHE 15] Certaines catégories de sociétés spécifiques bénéficiant de privilèges fiscaux dans leur État de résidence facilitent l'existence de situations de relais et soulèvent la question des pratiques fiscales dommageables.** Une situation de relais pourra être créée au moyen de **Lorsque des** sociétés exonérées d'impôts, totalement ou presque totalement, et qui présentent des caractéristiques juridiques particulières, ~~Par conséquent,~~ on peut empêcher l'usage abusif de conventions fiscales en refusant à ces sociétés le bénéfice de ces conventions (c'est la méthode de l'exclusion). ~~Les principaux cas de ce genre sont constitués par certaines catégories de sociétés qui bénéficient dans l'État dont elles sont des résidents de privilèges fiscaux qui leur confèrent un statut comparable à celui d'un non-résident. Comme ces privilèges sont surtout accordés à certaines catégories de sociétés définies dans la législation commerciale ou fiscale d'un pays, la solution la plus radicale consisterait à exclure ces sociétés du bénéfice de la convention. Une autre solution serait d'insérer une clause de sauvegarde qui pourrait être libellée de la façon suivante~~ **s'appliquerait aux revenus perçus ou versés par de telles sociétés et qui pourrait être rédigée sur le modèle suivant :**

Aucune disposition de la Convention qui prévoit une exonération ou une réduction d'impôt ne s'applique aux revenus encaissés ou payés par une société telle qu'elle est définie à l'article ... de la Loi ... ou par toute disposition similaire instaurée par ... après la signature de la Convention.

On pourrait réduire la portée de cette disposition en ne couvrant que le paiement de certaines catégories de revenus tels que les dividendes, intérêts, gains en capital, tantièmes, etc. Avec une telle clause, les sociétés de la catégorie concernée pourraient continuer à bénéficier de la protection offerte par l'article 24 (non-discrimination) et des dispositions



de l'article 25 (procédure amiable) et elles seraient soumises aux dispositions de l'article 26 (échange de renseignements).

**21.1**[ANCIEN PARAGRAPHE 16] Les clauses d'exclusion sont claires et d'application simple, encore qu'elles requièrent parfois une assistance administrative. Elles constituent un instrument important, permettant à un État qui a instauré des privilèges spéciaux dans sa législation fiscale d'empêcher que ces privilèges ne facilitent un usage abusif des conventions fiscales qu'il a conclues.

**21.2** *Lorsqu'il est impossible d'identifier les sociétés qui bénéficient de privilèges fiscaux en se référant à des caractéristiques juridiques spéciales, ou lorsque cette méthode n'est pas adéquate, une formulation plus générale est nécessaire. La disposition qui suit vise à empêcher l'application des avantages de la Convention à des entités qui répondent aux critères de résidence d'un État contractant mais qui bénéficient dans cet État d'un régime préférentiel réservé aux entités détenues par des étrangers (c'est-à-dire qui ne peut pas être appliqué aux entités détenues par des résidents de cet État) :*

*Toute société, fiducie ou société de personnes qui est un résident d'un État contractant et qui est détenue effectivement ou contrôlée, directement ou indirectement, par une ou plusieurs personnes qui ne sont pas des résidents de cet État n'a pas droit aux avantages de cette Convention si le montant de l'impôt perçu par cet État sur les revenus ou la fortune de la société, fiducie ou société de personnes (après prise en compte de toute réduction ou imputation de l'impôt de quelque manière que ce soit et notamment en raison d'un remboursement, apport, crédit ou dotation effectué au bénéfice de la société, de la fiducie ou de la société de personnes, ou à toute autre personne) est largement inférieur au montant qui serait exigé par cet État si la totalité des actions du capital de la société ou des participations détenues dans la fiducie ou la société de personnes, selon le cas, appartenaient effectivement à un ou plusieurs résidents de cet État.*

*Dispositions visant des catégories particulières de revenus*

**21.3** *La disposition suivante vise à refuser les avantages de la Convention dans le cas des revenus faiblement imposés ou exonérés en vertu d'un régime fiscal préférentiel :*

**1.** *Les avantages de la présente Convention ne peuvent s'appliquer à des revenus qui peuvent, conformément aux autres dispositions de la Convention, être imposés dans un État contractant et qui sont tirés*

**d'activités dont l'exercice ne nécessite pas une présence substantielle dans cet État, notamment :**

- a) **des activités telles que les activités bancaires, financières, transports maritimes, assurances ou commerce électronique ; ou**
- b) **des activités telles que celles de quartiers généraux, de centres de coordination ou d'opérations similaires assurant un soutien administratif, financier ou autre à un groupe de sociétés ;**
- c) **des activités qui génèrent des revenus passifs tels que dividendes, intérêts ou redevances ;**

**lorsqu'en vertu des lois ou pratiques administratives de cet État, ces revenus font l'objet d'une imposition préférentielle dans le cadre de laquelle les informations bénéficient d'un traitement confidentiel qui empêche l'échange effectif de renseignements.**

**2. Aux fins de l'application du paragraphe 1, des revenus sont imposés de manière préférentielle dans un État contractant si, pour une raison autre qu'en vertu des articles précédents de cette Convention, un élément de ces revenus :**

- a) **est exonéré d'impôt ; ou**
- b) **est imposable dans les mains d'un contribuable, mais est soumis à un taux d'imposition inférieur au taux applicable à un élément de revenu équivalent imposable dans les mains de contribuables similaires résidents de cet État ; ou**
- c) **donne droit à un crédit, rabais ou autre concession ou avantage, autre qu'un crédit pour impôt l'étranger, qui est accordé directement ou indirectement au titre de cet élément de revenu.**

**Règles anti-abus portant sur l'imposition à la source de catégories de revenus spécifiques**

**21.4 La disposition suivante a pour effet de refuser les avantages prévus par certains articles spécifiques de la Convention qui limitent l'imposition à la source lorsque les transactions ont été conclues principalement dans le but d'obtenir ces avantages. Les articles en question sont les articles 10, 11, 12 et 21 ; cette disposition devra donc être adaptée conformément aux indications ci-dessous afin de viser la catégorie de revenu spécifique couverte par chacun de ces articles :**

**Les dispositions du présent article ne sont pas applicables si le principal objectif ou l'un des principaux objectifs de toute personne intervenant dans la création ou la cession [article 10 : « des actions ou autres droits », article 11 : « de la créance », articles 12 et 21 : « des droits »] au titre desquels (ou « de laquelle » le cas échéant) sont versés [article 10 : « les dividendes », article 11 : « les intérêts », article 12 : « les redevances » et**

**article 21 : « les revenus »] consiste à tirer avantage du présent article au moyen de cette création ou de cette cession.**

**Dispositions visant les régimes préférentiels adoptés après la signature de la Convention**

**21.5 Les États peuvent souhaiter empêcher l'utilisation abusive de leurs conventions découlant de dispositions introduites par un État contractant après la signature d'une convention. La disposition suivante vise à empêcher qu'un État contractant soit contraint d'accorder les avantages prévus par une convention à l'égard des revenus bénéficiant d'un régime spécial applicable à certains revenus extra-territoriaux introduit après la signature de la convention :**

**Les dispositions des articles 6 à 22 de la présente Convention ne s'appliquent pas aux personnes bénéficiant d'avantages fiscaux spéciaux en vertu :**

- a) d'une législation de l'un ou l'autre des États identifiée dans un échange de notes entre les États ; ou**
- b) de toute législation analogue adoptée ultérieurement.**

## **b) Rappel**

15. Le Comité a examiné les catégories de dispositions nouvelles qu'il pourrait être approprié d'insérer dans le Modèle de Convention fiscale afin d'éviter que les revenus qui échappent à l'impôt du fait de régimes fiscaux dommageables ne bénéficient indûment des avantages des conventions fiscales.

16. Dans le cadre de ces travaux, plusieurs dispositions possibles ont été proposées. Plusieurs délégués ont soutenu l'ajout d'une disposition complète de limitation des avantages. D'autres, opposés à l'inclusion d'une telle disposition, étaient plus favorables à une approche « article par article » des dispositions les plus susceptibles de faire l'objet d'abus. Il a été décidé que ces deux approches ne s'excluaient pas mutuellement et que toutes deux pouvaient être retenues de manière complémentaire dans une convention. Il a été également convenu que la partie pertinente des Commentaires sur l'article 1 devrait être réécrite afin d'y inclure quelques-unes des dispositions proposées au cours des travaux sur cette question.

## 5. LIMITATION DES AVANTAGES DES CONVENTIONS FISCALES APRÈS L'ADOPTION D'UN NOUVEAU RÉGIME

17. Une autre question examinée par le Comité est celle des moyens d'éviter, lorsqu'un pays adopte, après la conclusion d'une convention fiscale à laquelle il est partie, des mesures aboutissant à une concurrence fiscale dommageable, que les avantages de la convention soit accordés indûment aux revenus couverts par ces mesures. L'examen des dispositions proposées par les délégués en relation avec la question précédente montre que la plupart d'entre elles permettraient de réagir efficacement aussi bien à des régimes existant au moment de l'entrée en vigueur de la convention qu'à de nouveaux régimes introduits ultérieurement. Cela étant, il est probable que de telles dispositions ne figureront pas dans une convention lorsqu'aucun régime préférentiel dommageable n'existe au moment de sa conclusion.

### **a) Modifications adoptées par le Comité**

18. Le Comité a examiné la possibilité d'inclure dans la Convention une clause dite de « changement de méthode » pour réagir aux régimes préférentiels dommageables introduits après la signature d'une convention.

19. Au cours de cet examen, le Comité a discuté des mérites d'une telle disposition et examiné une proposition d'ajout à l'article 23 A. Après discussion, il a été convenu que la disposition proposée ne devait pas être ajoutée à l'article 23 A, mais que les Commentaires pourraient suggérer d'adopter une telle clause et en donner un exemple.

20. Sur la base de cette suggestion, le Comité a adopté la modification suivante aux Commentaires sur les articles 23 A et 23 B :

*Ajouter le paragraphe 31.1 suivant aux Commentaires sur les articles 23 A et 23 B :*

31.1 Le paragraphe 2 pourrait par exemple être modifié de cette manière lorsqu'un État qui pratique d'une manière générale la méthode de l'exemption considère que cette méthode ne devrait pas être appliquée à des éléments de revenus qui bénéficient d'un traitement fiscal préférentiel dans l'autre État en raison d'une mesure introduite par cet État après la date de la signature de la Convention. Afin de prendre en compte ces éléments de revenus, le paragraphe 2 pourrait être modifié comme suit :

2. Lorsqu'un résident d'un État contractant perçoit un élément de revenu qui

a) conformément aux dispositions des articles 10 et 11, est imposable dans l'autre État contractant, ou

b) conformément aux dispositions de la présente Convention, est imposable dans l'autre État contractant, mais bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans cet État en raison d'une mesure fiscale

i) introduite dans l'autre État contractant après la date de signature de la présente Convention, et

ii) à l'égard de laquelle cet État a avisé les autorités compétentes de l'autre État, avant que cet élément de revenu n'ait été perçu et après consultation avec cet État, que ce paragraphe devait s'appliquer,

le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à cet élément de revenu tiré de cet autre État.

## 6. CLARIFICATION DE LA NOTION DE « BÉNÉFICIAIRE EFFECTIF »

### a) Modifications adoptées par le Comité

21. Le Comité a adopté les modifications suivantes des Commentaires sur les articles 10, 11 et 12 qui visent à clarifier la notion de « bénéficiaire effectif » :

Remplacer le paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 10 par les nouveaux paragraphes suivants (les changements par rapport au texte actuel des Commentaires sont signalés en caractères **italiques gras** pour les ajouts et en caractères ~~biffés~~ pour les suppressions) :

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 un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. Le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique, 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.**

**12.1 Lorsqu'un élément de revenu est perçu par 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 du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire immédiat 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. 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 le 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>2</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.*

**12.2** En vertu du paragraphe 2, **Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article**, la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source ne s'applique pas **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 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.

Remplacer le paragraphe 8 des Commentaires sur l'article 11 par les nouveaux paragraphes suivants:

**8.** *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 un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. Le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique, 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.*

**8.1** *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 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 bénéficiaire immédiat du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le bénéficiaire immédiat 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. 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 le 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>3</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.*

**8.2** ~~En vertu du paragraphe 2,~~ **Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article**, la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source ne s'applique pas **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 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.

Remplacer le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 12 par les nouveaux paragraphes suivants :

**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 un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. Le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique, 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.*

**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 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 bénéficiaire immédiat du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le bénéficiaire immédiat 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. 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 le 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>4</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.*

**4.2** *En vertu du paragraphe 1, Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, l'exemption d'impôt la limitation de l'impôt dans l'État de la source ne s'applique pas **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 créancier et le débiteur 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 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.*

## **b) Rappel**

22. Le Comité a examiné diverses options permettant de clarifier la notion de « bénéficiaire effectif ». Certains délégués ont noté que le critère de bénéficiaire effectif était très dépendant des faits et des circonstances de chaque espèce et qu'il était difficile, par conséquent, d'élaborer une définition



de portée générale de ce concept. La plupart des délégués ont cependant été d'avis qu'il serait utile de clarifier la notion. Il a été noté que tout ajout aux Commentaires devait être rédigé de manière neutre afin d'éviter une limitation involontaire de la notion.

### *Signification du bénéficiaire effectif*

23. Le Modèle de Convention ne comporte pas de définition du terme « bénéficiaire effectif ». Les Commentaires indiquent qu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire n'est pas le bénéficiaire effectif mais ne précisent pas autrement la signification des termes. Faute de clarification plus poussée, la notion de bénéficiaire effectif soulève plusieurs difficultés d'interprétation et d'application. S'il est évident qu'on ne peut s'en tenir au seul critère d'une propriété juridique de pure forme pour déterminer l'éligibilité aux avantages de la Convention, il est moins facile de percevoir ce qui doit constituer le lien le plus fort avec un flux de revenus dans le cas où existent différentes parties prenantes dont chacune peut être considérée du point de vue du droit commun comme possédant certains attributs de la propriété.

### *Rapport sur l'utilisation de sociétés relais*

24. Le paragraphe 14 b) du rapport de 1987 du Comité des affaires fiscales intitulé « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation de sociétés relais »<sup>5</sup> examine l'application du critère du bénéficiaire effectif dans les cas abusifs :

Dans son Modèle de Convention révisé de 1977, l'OCDE a inclus des dispositions qui empêchent dans certains cas les personnes non fondées à se prévaloir des dispositions d'une convention de s'en assurer le bénéfice par le biais d'une « société relais ».

[...]

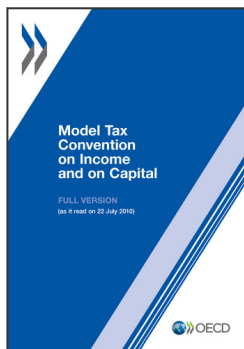
- b) Selon les articles 10 à 12 du Modèle de l'OCDE, la limitation, dans l'État de la source, de l'impôt sur les dividendes, intérêts et redevances n'est pas applicable lorsque la société de transit n'est pas le « bénéficiaire effectif » du revenu. Ainsi, le bénéfice de la limitation de l'impôt ne peut être obtenu lorsque la personne qui en profite économiquement n'y a pas droit et a placé la société de transit comme intermédiaire entre elle-même et le débiteur du revenu (paragraphe 12, 8 et 4 des Commentaires relatifs, respectivement, aux articles 10, 11 et 12). Les Commentaires mentionnent le cas d'un agent ou autre mandataire. La clause s'appliquera cependant aussi dans d'autres cas où une personne passe un contrat ou assume des obligations qui lui confèrent des

responsabilités analogues à celles d'un agent ou mandataire. Ainsi, une société de transit ne pourra normalement être considérée comme le bénéficiaire effectif du revenu si, bien que possédant formellement certains actifs, elle ne dispose que de pouvoirs très restreints qui la mettent simplement dans la position d'un dépositaire ou d'un administrateur agissant pour le compte des parties intéressées (dans la plupart des cas, les actionnaires de la société de transit). Dans la pratique, toutefois, il sera généralement difficile pour l'État de la source de prouver que la société de transit n'est pas le « bénéficiaire effectif » du revenu. Le fait qu'elle ait pour objet principal de détenir des actifs ou des droits n'est pas en soi suffisant pour qu'elle soit assimilable à un simple intermédiaire, encore qu'il puisse indiquer qu'un examen plus approfondi s'impose. De toute façon, cet examen sera particulièrement fastidieux pour l'État de la source, et même l'État de résidence de la société de transit n'aura pas toujours les informations nécessaires concernant les actionnaires de cette société, ses rapports avec les actionnaires ou d'autres parties intéressées, ou encore le processus de décision de la société. Ainsi, même un échange de renseignements entre l'État de la source et l'État de résidence de la société ne résoudra peut-être pas la question. C'est apparemment à cause de ces difficultés que les Commentaires du Modèle de l'OCDE de 1977 évoquaient la possibilité de définir avec plus de précision, lors des négociations bilatérales, le traitement à réserver à ces sociétés (voir le paragraphe 22 des Commentaires relatifs à l'article 10).

R (17)

**Notes**

1. Ces deux rapports sont reproduits aux pages R(5)-1 et R(6)-1 du volume II.
2. Reproduit à la page R(6)-1 du volume II.
3. Reproduit à la page R(6)-1 du volume II.
4. Reproduit à la page R(6)-1 du volume II.
5. Reproduit à la page R(6)-1 du volume II.



Extrait de :

## Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/9789264175181-en>

### Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2013), « R(17). La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales », dans *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264175273-110-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org). Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) [info@copyright.com](mailto:info@copyright.com) ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).