

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 22 CONCERNANT L'IMPOSITION DE LA FORTUNE

1. Cet article ne traite que des impôts sur la fortune, à l'exclusion des impôts sur les successions et sur les donations et des droits de mutation. Les impôts sur la fortune auxquels l'article s'applique sont ceux qui sont visés à l'article 2.

2. Les impôts sur la fortune constituent généralement une imposition complémentaire du revenu de la fortune. C'est pourquoi l'impôt sur un élément déterminé de la fortune ne peut en principe être perçu que par l'État qui est en droit d'imposer le revenu provenant de cet élément de fortune. Toutefois, il n'est pas possible de se référer purement et simplement aux règles relatives à l'imposition de chaque catégorie de revenus car tous les éléments de revenus ne sont pas soumis à l'imposition exclusive d'un État.

3. L'article énumère donc d'abord les biens qui sont imposables dans l'État où ils sont situés. À cette catégorie appartiennent les biens immobiliers visés à l'article 6 que détient un résident d'un État contractant et qui sont situés dans l'autre État contractant (paragraphe 1), ainsi que les biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant (paragraphe 2).

3.1 Aux fins du paragraphe 2, un bien fait partie de l'actif d'un établissement stable si la propriété « économique » de ce bien est attribuée à cet établissement stable selon les principes développés dans le rapport du Comité intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables*¹ (voir en particulier les paragraphes 72 à 97 de la Partie I du rapport) aux fins de l'application du paragraphe 2 de l'article 7. Dans le contexte de ce paragraphe, la propriété « économique » d'un bien signifie l'équivalent de la propriété, aux fins de l'imposition du revenu, d'une entreprise distincte, avec les bénéfices et les charges correspondants (par exemple le droit à tout revenu afférent à la propriété de ce bien, le droit à tout amortissement disponible et le risque de gains ou pertes liés à l'augmentation ou de la diminution de la valeur de ce bien). Le simple fait qu'un bien apparaisse dans le bilan comptable d'un établissement stable ne suffit donc pas pour conclure que ce bien se rattache effectivement à cet établissement stable.

3.2 Dans le cas de l'établissement stable d'une entreprise qui exerce des activités d'assurance, la réponse à la question de savoir si un bien se rattache effectivement à l'établissement stable sera donnée en tenant compte des instructions figurant à la Partie IV du rapport du Comité concernant la question de savoir si les revenus ou les gains attribuables à ce bien sont pris en compte dans la détermination du rendement obtenu par l'établissement stable sur le montant des actifs qui lui sont attribués (voir en particulier les paragraphes 165 à 170 de la Partie IV). Ces instructions ayant un caractère général, les autorités fiscales devraient envisager d'appliquer une approche flexible et pragmatique qui tiendrait compte de l'application raisonnable et cohérente

1 *Attribution de bénéfices aux établissements stables*, OCDE, Paris, 2010.

par l'entreprise de ces instructions afin d'identifier les actifs spécifiques qui sont se rattachent effectivement à l'établissement stable.

4. Normalement, les navires et les aéronefs exploités en trafic international, ainsi que les biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires ou aéronefs ne sont imposables que dans l'État de résidence (paragraphe 3). Cette règle correspond aux dispositions de l'article 8 et du paragraphe 3 de l'article 13. Les États contractants qui préféreraient conférer le droit d'imposition exclusive à l'État où le siège de direction effective de l'entreprise est situé ont toute latitude, dans leurs conventions bilatérales, de substituer au paragraphe 3 une disposition correspondante à celle proposée au paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 8. Les biens immobiliers affectés à l'exploitation des navires ou aéronefs sont imposables dans l'État où ils sont situés, conformément à la règle énoncée au paragraphe 1.

4.1 Le paragraphe 3 s'applique lorsque l'entreprise qui est propriétaire des biens exploite elle-même les navires ou aéronefs mentionnés dans ce paragraphe, que ce soit pour ses propres activités de transport ou dans le cadre de la location des navires ou aéronefs tout armés et équipés. Il ne s'applique pas cependant lorsque l'entreprise qui est propriétaire des navires ou aéronefs ne les exploite pas (par exemple, lorsque l'entreprise loue les biens à une autre personne, à l'exception du cas d'une location occasionnelle coque nue comme l'indique le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 8). Dans un tel cas, la fortune constituée par ces biens sera couverte par le paragraphe 2 ou 4.

5. Pour ce qui est des éléments de fortune autres que ceux énumérés aux paragraphes 1 à 3, l'article prévoit qu'ils ne sont imposables que dans l'État contractant dont la personne à qui ils appartiennent est un résident (paragraphe 4).

6. Si, lorsque les dispositions du paragraphe 4 sont appliquées à des éléments de fortune mobilière grevés d'usufruit, une double imposition subsiste en raison de la disparité des législations internes, les États intéressés pourront recourir à la procédure amiable ou régler la question par voie de négociations bilatérales.

7. L'article ne prévoit aucune règle au sujet de la déduction des dettes. Les législations des pays membres de l'OCDE sont trop différentes pour qu'une solution commune puisse être adoptée. Le problème de la déduction des dettes qui pourrait se poser quand le contribuable et le créancier ne sont pas des résidents du même État est traité au paragraphe 4 de l'article 24.

8. [Renumeroté et amendé]

Réserves sur l'article

9. La *Finlande* se réserve le droit d'imposer les actions ou autres parts sociales de sociétés finlandaises, lorsque la propriété de ces actions ou parts sociales donne droit à la jouissance de biens immobiliers situés en Finlande et détenus par la société.

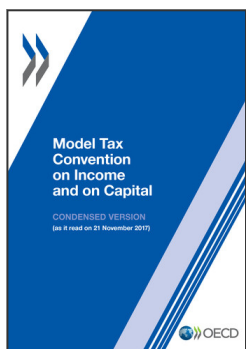
10. La *Nouvelle-Zélande*, le *Portugal* et la *Turquie* font une réserve sur cet article au cas où ils introduiraient des impôts sur la fortune.

11. La France accepte les dispositions du paragraphe 4 mais souhaite cependant se réserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation concernant l'imposition des actions ou parts faisant partie d'une participation substantielle dans le capital d'une société qui est un résident de France, ou des actions ou parts de sociétés dont l'actif est constitué principalement par des biens immobiliers situés en France.

12. Le Danemark, la Norvège et la Suède se réservent le droit d'insérer des dispositions spéciales concernant la fortune constituée par des aéronefs exploités en trafic international lorsqu'elle appartient à la société de transport international *Scandinavian Airlines System (SAS)*.

13. L'Espagne se réserve le droit d'imposer la fortune constituée par des actions ou d'autres participations dans une société dont les actifs consistent principalement en biens immobiliers situés sur son territoire, par des actions ou d'autres participations dans une société qui confèrent à leur titulaire un droit de jouissance de biens immobiliers situés sur son territoire ou par des actions ou d'autres participations correspondant à une part importante du capital d'une société qui est un résident d'Espagne.

14. En raison de sa situation particulière en matière de navigation maritime, la Grèce gardera sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention relatives à la fortune constituée par des navires en trafic international et par des biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires.



Extrait de :

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017

Accéder à cette publication :

https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2018), « Commentaires sur l'article 22 », dans *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-25-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. 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 ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) contact@cfcopies.com.