



---

**Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale****Onzième réunion**

Genève, 15-19 décembre 2003

**L'abus de convention fiscale et la recherche de la convention fiscale la plus favorable\****Résumé*

L'expansion du réseau de conventions fiscales a amené les États à se préoccuper du risque d'abus, et les a amenés à élaborer des mesures anti-abus afin de restreindre l'utilisation illégitime et impropre des conventions fiscales par des individus ou des entités ne résidant pas dans les États parties.

Il convient donc de formuler certains critères généraux concernant les mesures visant à prévenir ou contrecarrer l'abus de conventions fiscales et à inclure ces critères dans les observations portant sur les articles des modèles de convention, pour s'assurer qu'ils sont bien conformes à la théorie des traités internationaux et aux limites mises à l'utilisation de mesures nationales de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. S'agissant de l'abus de convention, cependant, il y a lieu de faire une distinction entre réaction à l'utilisation excessive des avantages résultant de la combinaison des dispositions figurant dans les conventions avec les avantages fiscaux accordés par l'autre État contractant et une réaction aux menées de personnes qui cherchent délibérément à se livrer à une utilisation frauduleuse d'une convention.

Dans la plupart des cas, la façon de réagir à l'abus est d'appliquer des mécanismes du droit interne visant à prévenir l'évasion fiscale. Mais une telle réaction doit tenir compte de la primauté des conventions, du principe « *pacta sunt servanda* » et de l'interdiction de modifier de façon unilatérale les obligations découlant d'un traité, et cette conclusion à son tour amène à examiner les conditions précises dans lesquelles la convention est interprétée et intégrée dans la législation fiscale interne des États contractants. Pour s'assurer que la législation anti-abus nationale peut être appliquée, il est indiqué de faire figurer dans la convention une clause de sauvegarde.

---

\* Document établi par Francisco Alfredo Garcia Prats, professeur de droit fiscal et financier, Université de Valence (Espagne). Les vues et les opinions exprimées sont celles de l'auteur et ne reflètent pas nécessairement celles des Nations Unies.



Une autre démarche consiste à spécifier dans la convention elle-même ce qui constitue un abus, bien que des dispositions allant dans ce sens doivent alors être complétées par des règles du droit interne. La définition peut être partielle et renvoyer à divers mécanismes limitant les effets de la convention, ou elle peut être générale et prendre la forme d'une clause de limitation des avantages offerts par la convention fiscale. Une clause de cette nature, figurant dans la convention, doit cependant être compatible avec les hypothèses générales de la politique fiscale et budgétaire de chaque État et avec le principe de la sécurité juridique et s'avérera parfois incompatible avec les exigences de réciprocité au moment de l'application pratique.

## Table des matières

	<i>Paragraphes</i>	<i>Page</i>
I. Introduction . . . . .	1–6	3
II. Le concept d'abus de convention fiscale . . . . .	7–16	4
III. Abus des conventions fiscales de la part de personnes physiques ou morales . . . . .	17–25	6
IV. Réaction face à l'abus de convention fiscale : les mesures antiabus . . . . .	26–40	9
V. Analyse des clauses conventionnelles proposées pour faire face à l'application abusive des conventions : les clauses de limitation des avantages . . . . .	41–65	13

## I. Introduction

1. La crainte d'une utilisation impropre des conventions fiscales augmente avec le nombre de conventions fiscales en vigueur, et dont le but est d'assurer la stabilité fiscale de l'investissement international. L'objectif premier des conventions fiscales est de promouvoir l'échange de biens et de services et la circulation des capitaux en éliminant la double imposition, qui est l'un des principaux obstacles au commerce international.

2. Cependant, à mesure que le nombre des conventions fiscales augmente, ces conventions font plus qu'introduire un élément de stabilité fiscale dans les relations économiques internationales; elles accroissent également le nombre de possibilités de construire des arrangements commerciaux internationaux de façon à réduire artificiellement la charge fiscale totale pesant sur les opérations multinationales, ce qui peut leur conférer un avantage par rapport aux opérations purement intérieures (voir par. 8 des observations sur l'article premier du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, établi par l'Organisation de coopération et de développement économiques), repris dans le Modèle de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune entre les pays développés et en développement (Modèle de Convention des Nations Unies).

3. Pour rétablir l'équilibre, de nombreux États, ainsi que ces organisations internationales, ont adopté une position qui précise et élargit l'objet premier des conventions fiscales :

a) D'une part, les conventions fiscales sont toujours considérées comme les instruments normatifs les plus efficaces pour éliminer la double imposition et promouvoir ainsi les investissements transnationaux grâce à la stabilité fiscale;

b) D'autre part, on admet qu'il est nécessaire de limiter les effets des conventions fiscales afin de prévenir leur utilisation illégitime ou abusive par des personnes qui ne sont pas les bénéficiaires ultimes prévues des avantages offerts par ces conventions.

4. La prolifération des conventions fiscales qui incluent des clauses anti-évasion fait qu'il est souhaitable d'examiner les arguments pour et contre la conclusion de conventions fiscales, compte tenu non seulement des avantages réciproques découlant de la conclusion d'une convention fiscale bilatérale mais aussi, à un niveau plus profond, des effets multilatéraux de la signature de telles conventions et de l'incorporation et de l'intégration de leurs dispositions dans le droit interne et dans les obligations découlant des traités pour les parties contractantes; il faut pour cela analyser les implications de leur portée bilatérale et des conditions subjectives et objectives de leur application.

5. Le Groupe spécial d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale a déjà analysé l'utilisation abusive des conventions fiscales à deux reprises, à sa deuxième réunion en 1983 et à sa quatrième réunion en 1987. Au cours de cette dernière, il est parvenu à certaines conclusions importantes qui forment la base de la mise à jour<sup>1</sup>. À cette occasion, le Groupe d'experts a recensé les principaux types d'utilisation abusive des conventions de double imposition, examiné les solutions que des conventions pourraient apporter au problème et à plusieurs situations abusives, et les remèdes possibles. Cependant, le Groupe n'a pas incorporé ces

considérations dans sa mise en jour du Modèle de Convention des Nations Unies en 2001.

6. Plusieurs facteurs, pris ensemble, font qu'il est souhaitable de revoir l'examen de l'utilisation abusive des conventions fiscales; on citera les suivants :

a) Le nouveau traitement de la question de l'utilisation abusive des conventions fiscales dans la mise à jour de 2003 du Modèle de Convention de l'OCDE;

b) La concurrence fiscale ruineuse entre États, liée à l'utilisation intéressée et abusive des conventions de double imposition;

c) L'inclusion de nouvelles clauses anti-abus dans les conventions et l'expérience grandissante de leur application;

d) L'influence des ensembles régionaux et internationaux de règles, tels que celles du droit communautaire, sur le concept d'abus de la loi fiscale;

e) Enfin, le nouveau cadre international dans lequel le Groupe d'experts a accompli sa tâche, qui découle de l'adoption du Consensus de Monterrey, qui a ajouté une dimension pratique au traitement des problèmes fiscaux nationaux et internationaux, dans le but d'assurer l'efficacité des mesures proposées en rendant obligatoire l'application pratique des décisions prises<sup>2</sup>

## **II. Le concept d'abus de convention fiscale**

### **A. Considérations préliminaires : difficulté de parvenir à une définition uniforme, applicable à l'échelle internationale**

7. Dans les milieux qui s'intéressent aux problèmes fiscaux internationaux, on débat de façon approfondie de ce qui constitue l'abus d'une convention fiscale. Bien qu'on ait déjà tenté de formuler le concept, notamment au sein du Groupe d'experts qui s'est réuni en 1987, il serait difficile de parvenir à une définition qui soit valide et acceptable pour tous les acteurs internationaux, à savoir les États et les agents économiques. Néanmoins, le phénomène de l'utilisation abusive des conventions est reconnu, en dépit de l'absence de définition uniforme, valable à l'échelle internationale. En d'autres termes, il est admis qu'il y a abus de la convention même quand les éléments précis qui constitueraient cet abus ne sont pas clairement délimités.

8. D'abord, on peut opposer la notion à celle d'utilisation simple et correcte, d'une convention. L'abus implique alors une utilisation « incorrecte » sans qu'il y ait nécessairement acte illégal ou violation formelle de la convention. C'est pourquoi on parle parfois d'utilisation impropre. La référence à l'utilisation impropre implique une application de la convention contraire à son esprit, son objet et sa finalité. Cependant, le terme « abus de convention fiscale » peut renvoyer à diverses situations à différencier, chacune présentant un ensemble particulier de caractéristiques et appelant une réponse juridique différente, spécifique.

9. Le premier aspect à considérer est l'abus de la convention fiscale. À cet égard, il a lieu de faire une distinction entre a) l'utilisation abusive des dispositions convenues de la convention par l'une des parties contractantes, c'est-à-dire un État,

et b) l'utilisation abusive des dispositions de la convention par des personnes physiques ou morales qui peuvent, ou non, être les bénéficiaires normaux de la convention, afin de tirer des avantages plus grands que ceux qui résulteraient normalement de l'intention et du contexte de la convention fiscale.

10. Cette distinction découle du double caractère des conventions fiscales, qui sont des accords internationaux entre États mais sont aussi destinées à modifier l'obligation fiscale des individus et des entités qui sont visés par elles, de sorte que cette distinction est importante pour bien dégager les facteurs qui peuvent amener à une utilisation abusive de la convention, les conditions qui déterminent l'existence d'un abus et les mesures correctives qui sont légalement acceptables du point de vue du droit des traités.

11. La distinction est reconnue dans le Modèle de Convention de l'OCDE, aux paragraphes 17 et 19 des observations portant sur l'article premier, et elle a été renforcée dans la mise à jour de 2003 du modèle convention de l'OCDE par l'addition des nouveaux paragraphes 21 à 21.5, dans la même section, en particulier dans les hypothèses envisagées au paragraphe 21.5.

## **B. Abus de la convention par l'une des parties contractantes**

12. L'abus d'une convention fiscale par un État correspond aux situations où l'un des États contractants, par l'exercice ultérieur de ses prérogatives intérieures en matière de fiscalité, modifie les obligations assumées auparavant par lui à l'égard d'autres États et modifie ainsi l'équilibre existant de la répartition des attributions fiscales exprimée dans la convention conclue. Ce faisant, l'État en question encourage les situations abusives découlant de l'utilisation impropre d'une convention de double imposition signée par lui et compromet sensiblement les intérêts financiers légitimes de l'autre État contractant.

13. La constatation de l'existence d'un abus ainsi que les moyens de le réprimer doivent être strictement compatibles avec le droit public des traités internationaux, en particulier l'article 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, de 1969, qui fait obligation aux parties à un traité de l'exécuter de bonne foi, et l'article 38 du Statut de la Cour internationale de Justice, qui dispose que la Cour applique les principes généraux de droit reconnus par les nations civilisées. Il en découle que le règlement de telles situations doit être conforme aux règles du droit international, sur la base des dispositions de la convention entre les parties, avant ou après le fait constaté, ce qui signifie que l'équilibre prévu par la convention peut ne pas être restauré par une décision unilatérale de l'autre État contractant.

14. L'abus, par un État, d'une convention fiscale peut concerner les situations suivantes :

a) Il peut résulter de la modification, après conclusion de la convention, d'une loi fiscale qui doit être adoptée pour que la convention fiscale puisse être interprétée et effectivement appliquée. Le processus peut aboutir à la concession d'avantages exceptionnels et excessifs à un certain nombre de personnes ou d'entités bénéficiaires de la convention, dont la détermination ne découle pas seulement du texte de la convention, mais aussi des dispositions de la convention envisagée conjointement avec la législation fiscale intérieure de l'État en question.

De telles situations, cependant, peuvent être parfois regroupées avec d'autres formes de « chalandage fiscal »<sup>3</sup>.

b) L'abus de convention résulte d'une pratique administrative de l'un des États contractants. L'abus, par l'État en question, résulte non pas de la modification ultérieure de la législation fiscale, mais d'une pratique administrative suivie pour appliquer cette législation, et ayant pour effet de permettre l'abandon de l'objet de la convention, en définissant les conditions dans lesquelles peuvent profiter des dispositions de la convention des personnes qui n'étaient pas initialement visées par elle.

15. La constatation de l'abus, par un des États contractants, d'une convention fiscale, rencontre des obstacles importants car, si on en fait un concept du droit international public, il est difficile de l'appliquer au domaine des conventions fiscales, les traités, en vertu du principe *pacta sunt servanda*, s'imposant aux États contractants. Parmi ces obstacles, il faut citer les suivants :

a) L'absence de notion d'imposition minimale du revenu transnational, ou même d'une obligation quelconque d'imposer un tel revenu, qui découlerait des conventions de double imposition, de façon que les situations de double exemption puissent être considérées comme abusives;

b) L'absence de procédure convenue de vérification qui permettrait de régler des affaires d'abus d'une convention fiscale; dans de telles affaires, le soin est laissé aux autorités nationales d'appliquer et d'interpréter les règles, aucun recours n'étant prévu devant des juridictions internationales qui seraient amenées à se prononcer sur l'existence d'un tel abus, bien que la possibilité de recourir à une procédure à l'amiable, en pareil cas, doive être étudiée;

c) L'absence de moyen de remédier aux conséquences de la constatation d'un abus du droit des traités, qui ne prévoit de réparation que dans l'éventualité d'une violation substantielle d'un traité (art. 60 de la Convention de Vienne sur le droit des traités).

16. Étant donné ce qui précède, la réponse à donner à l'abus par un État d'une convention fiscale doit être prévue dans la convention elle-même, qui doit comporter des règles régissant l'application de ses dispositions en conjonction avec la législation et la réglementation nationales de l'un ou de l'autre des États contractants, d'une façon qui permette de considérer comme inadmissible une atteinte aux intérêts financiers de l'autre État, en énonçant les conditions de l'application de la disposition et l'étendue de leurs effets. En pareil cas, les parties contractantes ne devraient pas pouvoir réagir de façon unilatérale en dehors du champ d'application de la convention et contrairement aux règles de la Convention de Vienne, d'une façon qui compromettrait la primauté de la convention fiscale.

### **III. Abus des conventions fiscales de la part de personnes physiques ou morales**

#### **A. Définition de l'abus du droit fiscal conventionnel**

17. L'expression « abus du droit fiscal conventionnel » s'entend essentiellement de l'application incorrecte ou impropre de dispositions conventionnelles, dont il résulte

un préjudice financier pour l'un des États signataires d'une convention fiscale, voire un État tiers.

18. Dans un sens plus étroit, l'expression désigne seulement les cas où une personne qui n'est pas censée bénéficier des dispositions d'une convention en excipe pour obtenir un avantage fiscal illicite. C'est cette acception qui a été retenue par le Groupe d'experts à sa quatrième session; le Groupe a alors formulé la définition suivante « L'utilisation de conventions fiscales par des personnes qui n'étaient pas censées en bénéficier, et ce, afin d'en retirer des avantages, que ces conventions n'étaient pas censées leur donner »<sup>4</sup>. Les cas auxquels renvoie cette définition doivent être distingués de ceux où une fraude s'abrite derrière les dispositions d'une convention fiscale pour tourner celles du droit fiscal interne d'un État signataire.

19. Sous un autre angle, l'expression peut cependant être considérée comme désignant uniquement les abus subjectifs, relevant de ce qu'on appelle le « chalandage fiscal ». Toutefois, le « chalandage fiscal », c'est-à-dire la recherche des dispositions conventionnelles les plus avantageuses ne constitue pas nécessairement, en soi, un abus du droit fiscal conventionnel. Avant de conclure à un abus – avantage abusivement tiré de l'application d'une convention fiscale visant à prévenir la double imposition –, il faut établir qu'une disposition conventionnelle a été indirectement violée par une pratique contraire à son esprit ou détournant son objet, chose qu'il est difficile de déterminer a priori.

## **B. Dépistage des abus du droit fiscal conventionnel : le principe et son application au droit interne**

20. Pour dépister les abus des dispositions d'une convention fiscale, il convient d'abord de prendre en considération le but de la convention, la manière dont elle est appliquée et intégrée à la législation interne et la nécessité d'interpréter chaque disposition dans son contexte. Étant donné la multiplicité de ces paramètres, les abus sont, dans la pratique, dépistés par les instances administratives ou judiciaires de l'État concerné par référence à la définition des abus retenue dans les législations fiscales dudit État.

21. De cette acception générale du dépistage des abus découlent plusieurs conséquences importantes :

a) Il n'y a abus que si la pratique en cause porte atteinte aux intérêts financiers ou fiscaux légitimes de l'État concerné;

b) Pour le dépistage des abus, les autorités de chacun des États contractants, ayant pleine compétence pour appliquer la convention considérée, agissent indépendamment les unes des autres;

c) La constatation d'un abus résulte de l'application des dispositions en vigueur dans un État contractant pour la prévention et la répression de l'abus du droit fiscal en général ou de l'abus du droit fiscal conventionnel;

d) Pour établir qu'il y a abus, il n'est pas nécessaire que les deux États contractants aient constaté une pratique abusive;

e) Il est donc impossible d'aboutir à une définition unique, admise sur le plan international, de l'abus du droit fiscal conventionnel. Même si une définition

minimale pouvait être établie sur la base d'un certain nombre d'éléments fondamentaux communs, son application au plan national ne resterait pas moins subordonnée aux contingences juridiques, judiciaires et administratives qui tiennent aux caractéristiques des régimes fiscaux nationaux et à la manière dont ceux-ci intègrent les dispositions de conventions fiscales et précisent qui est censé en bénéficier.

22. L'extrême diversité des pratiques de dépistage et de répression des abus du droit fiscal conventionnel doit être explicitement prise en considération dans les commentaires accompagnant le modèle de Convention fiscale des Nations Unies, commentaires qui ne doivent se limiter qu'à quelques renvois à des doctrines ou formules (par exemple la règle de la primauté du fond sur la forme).

23. De plus, on ne saurait trop insister sur l'importance capitale que revêt l'interprétation du droit fiscal conventionnel lorsqu'il s'agit de déterminer la conformité à l'esprit et à l'objet d'un système ou d'une convention, ou de confirmer le respect de la primauté du droit conventionnel, même dans les cas où il est patent que des critères objectifs a priori l'emportent sur les dispositions conventionnelles, critères parmi lesquels on peut citer l'intention ou la volonté de fraude, le recours à des artifices de forme, ou encore l'absence de saines considérations commerciales pouvant justifier une transaction.

### **C. Spécificité du droit fiscal conventionnel et formulation d'une définition des abus : primauté et contexte**

24. Pour établir, même sommairement, qu'il y a abus du droit fiscal conventionnel et déterminer comment remédier à l'abus constaté, il importe de prendre en considération la spécificité que confère aux conventions fiscales leur position dans la hiérarchie des sources du droit, ainsi que la manière dont leurs dispositions sont intégrées au droit interne. La prévention et la répression des abus relèvent certes des autorités administratives et judiciaires de chaque pays, qui agissent conformément à des règles constitutionnelles, mais les solutions retenues doivent néanmoins tenir compte de la position qu'occupent les conventions fiscales dans la hiérarchie du droit international public. Les pratiques nationales de dépistage et de répression des abus doivent en particulier obéir au principe *pacta sunt servanda* énoncé à l'article 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités. De plus, en vertu de l'article 27 de la Convention, une partie ne peut invoquer les dispositions de son droit interne – en l'occurrence celles de la législation fiscale visant à prévenir les abus du droit fiscal – comme justifiant la non-exécution d'un traité. Une référence à des règles constitutionnelles, même si elle est tout à fait légitime du point de vue de l'intégrité du droit interne, ne suffit pas, en droit international public, à valider des pratiques consistant à combattre l'abus du droit fiscal conventionnel en appliquant dans tous les cas des règles de droit interne qui contredisent les dispositions de la convention dont elles sont censées empêcher l'application abusive. C'est ce qui a amené certains pays à inclure dans les conventions auxquelles ils sont parties des dispositions sur lesquelles peuvent s'appuyer les mesures prises sur le plan interne ou le plan international pour combattre les abus, même lorsqu'il aurait été possible, et constitutionnellement légitime, de prendre des mesures purement internes.

25. Pour dépister les abus, il importe en particulier d'interpréter les dispositions conventionnelles en cause dans leur contexte; voici quelques-uns des points à considérer pour une telle analyse contextuelle :

a) Premièrement, de nombreuses conventions fiscales n'ont pas expressément pour objectif de prévenir la double exonération fiscale. Pour autant, on ne peut pas non plus affirmer avec certitude que la prévention de la double exonération est dans tous les cas contraire aux conventions fiscales, et chaque cas d'espèce doit être considéré au regard non seulement des dispositions de la convention considérée, mais aussi de celles du droit fiscal des deux États contractants. Les États qui souhaitent éviter les difficultés que laissent entrevoir ces observations doivent donc soit faire figurer des clauses de sauvegarde appropriées dans leurs conventions fiscales, soit prendre des mesures internes de sauvegarde qui ne contredisent pas les dispositions conventionnelles;

b) Il faut considérer que la réaction à un abus présumé du droit fiscal conventionnel se situe elle-même dans un contexte. Parmi les facteurs dont dépend la possibilité de déterminer s'il y a eu ou non abus figurent les dispositions pertinentes de la législation de chacun des États concernés, la situation résultant de l'application des règles de répartition des compétences, et les méthodes prévues par la convention considérée pour éliminer la double imposition. Ces dispositions peuvent elles-mêmes dépendre du modèle dont s'inspire la convention considérée, même si les modèles de convention fiscale ne précisent pas comment et dans quelle mesure les dispositions types et les commentaires qui y sont joints peuvent servir de référence pour interpréter les instruments en vigueur;

c) Enfin, pour déterminer s'il y a ou non abus du droit fiscal conventionnel lorsqu'une personne physique ou morale – généralement une société – s'installe sur le territoire d'un État tiers pour bénéficier des conventions fiscales signées par ledit État, il est indispensable de tenir compte de la manière dont les États contractants conçoivent les incidences du caractère bilatéral de la convention, et de considérer aussi la latitude dont dispose chacun des États contractants pour définir les critères de résidence sur son territoire qui déterminent à qui, et dans quelles conditions, s'applique la convention considérée.

#### **IV. Réaction face à l'abus de convention fiscale : les mesures antiabus**

##### **A. Mesures nationales antiabus et conventions fiscales**

26. En cas d'abus de convention fiscale, la réaction logique consiste d'abord à essayer d'appliquer la législation interne destinée à prévenir ou rectifier les abus de la loi fiscale qui portent atteinte aux intérêts financiers des États. Comme nous l'avons déjà dit, le sens habituel de l'expression « Abus de convention fiscale » renvoie à des situations où des personnes physiques ou morales détournent une disposition fiscale, issue d'un traité ou du droit interne, en vue d'obtenir une économie d'impôt qui est illicite, illégale ou qui ne serait pas à la portée du contribuable ordinaire.

27. Il ressort des cas examinés dans plusieurs juridictions qu'une telle approche s'avère parfois efficace, abstraction faite des considérations théoriques que pourrait

susciter leur validité, du fait que les autorités nationales compétentes sont liées par les exigences de leur propre système fiscal et non par des considérations plus générales ayant trait à la nature de la norme conventionnelle qui a été enfreinte ou éludée.

28. Cependant, comme l'a montré l'analyse à laquelle nous avons procédé, un tel résultat risque de porter atteinte à la primauté des conventions sur la double imposition vis-à-vis de la législation fiscale interne, primauté qui dérive du droit international public et, partant, d'enfreindre les obligations que l'État a contractées en vertu d'un traité international. C'est pourquoi il conviendrait de subordonner l'application de la législation interne antiabus aux résultats de l'analyse des éléments déterminant s'il y a ou non abus de convention, à savoir :

- a) Les critères qui président à l'interprétation et à l'application de la convention et, en particulier, les exigences découlant logiquement du contexte;
- b) Les modalités selon lesquelles la norme conventionnelle qui serait enfreinte est intégrée à la loi fiscale interne qui sert de référence;
- c) Les exigences dérivées de l'interdiction de toute modification unilatérale d'obligations conventionnelles, énoncée à l'article 27 de la Convention de Vienne sur le droit des traités.

29. Si l'application des règles internes antiabus donne lieu à un réexamen des faits auxquels la règle fiscale (ici conventionnelle) s'applique, on pourra difficilement argumenter que la règle interne porte atteinte aux obligations conventionnelles, sans préjudice de la validité des mécanismes de reconstruction de la preuve qui sont utilisés.

30. En revanche, si l'application des règles internes antiabus donne lieu à une requalification juridique de la situation ou du système utilisé pour commettre l'abus, l'existence d'une violation unilatérale des obligations conventionnelles (vis-à-vis des bénéficiaires du traité) dépendra des effets qu'une telle requalification aura sur les critères d'application et d'interprétation de la convention. Si la loi fiscale interne donne lieu à une exonération, on ne pourra arguer d'obstacles insurmontables à l'application des normes internes requalifiées. En revanche, si la requalification est antérieure et donne lieu à l'application d'une règle conventionnelle différente ayant des effets distincts, l'aggravation de la situation fiscale de l'intéressé pourrait être considérée comme une modification unilatérale des conditions d'application de la convention et contreviendrait ainsi au principe *pacta sunt servanda*. Dans pareil cas, le fait que les règles internes antiabus puissent prendre le pas sur les obligations conventionnelles pertinentes serait possible grâce à l'incorporation d'une clause de sauvegarde autorisant l'application de la loi fiscale interne dans la convention fiscale.

31. C'est dans cette perspective que le Groupe spécial d'experts devrait examiner les aspects ci-après, en tenant compte également des conclusions très pertinentes formulées par l'OCDE en 2003 lors de la mise à jour de son Modèle de convention :

- a) Un aspect technique, qui a trait à la systématisation, correspondant aux principes formulés aux paragraphes 9.2 à 9.6 et 22 à 26 des commentaires sur l'article 1 du Modèle de convention de l'OCDE;
- b) Un aspect relatif au fond, qui a trait à la validité des propositions générales formulées par l'OCDE aux paragraphes 9.4 et 22.2 des Commentaires sur

l'article 1 du Modèle de convention. Ainsi peut-on lire au paragraphe 9.4 que « il est donc convenu que les États n'ont pas à octroyer les avantages d'une convention sur les doubles impositions lorsque des opérations qui représentent un recours abusif aux dispositions de la convention ont été exécutées ». Or, le paragraphe 22.2 indique que « même si de telles règles entrent en conflit avec les conventions fiscales, il est admis que les pays membres doivent respecter scrupuleusement les obligations spécifiques qui résultent des conventions fiscales pour éliminer les doubles impositions tant qu'il n'existe pas de preuve manifeste d'un usage abusif de ces conventions ». La conjonction de ces deux principes semble indiquer l'acceptation, par consensus international, de la possibilité que les États appliquent leurs règles internes pour faire face à des cas d'évasion fiscale internationale même si cela signifie que la primauté de la convention n'est pas respectée, et ce sans qu'il y ait conflit de droit international lorsqu'il existe une preuve manifeste d'abus de convention. L'OCDE établit cependant un principe directeur pour déterminer s'il y a abus, qui consiste à s'assurer que le premier objectif poursuivi par l'intéressé est de bénéficier d'une position fiscale plus avantageuse que celle qui résulterait de l'application de la convention éludée.

32. Étant donné ce qui précède, il serait utile que le Groupe d'experts devrait déterminer : s'il serait opportun de transposer la même règle dans le Modèle de convention des Nations Unies; et s'il existe « un principe général de droit reconnu par les nations civilisées » autorisant les États à se prémunir contre les personnes physiques ou morales qui recourent à des stratégies ou à des transactions qui constituent un abus de convention; quels seraient en pareil cas les critères ou éléments à retenir pour formuler un tel principe général (analogue à celui qui est énoncé au paragraphe 9.5 des Commentaires sur l'article 1 du Modèle de convention de l'OCDE); et s'il conviendrait de les « ajuster » en fonction des exigences énoncées dans la Convention de Vienne sur le droit des traités.

33. Une façon d'éviter les doutes quant à la relation entre les règles antiabus et les conventions fiscales est d'introduire dans ces conventions une clause de sauvegarde expresse autorisant l'application de telles règles. Cette pratique commence à se répandre et nombreux sont les États qui ont décidé d'incorporer dans les conventions qu'ils ont signées, généralement par des protocoles d'autorisation expresse, qui peuvent avoir une portée et un contenu différents, une clause autorisant l'application des règles internes antiabus, modifiant ainsi les modalités d'interprétation et d'application de la convention. D'un point de vue pratique, cette approche présente l'avantage d'être facile à appliquer et d'éviter les problèmes juridiques que soulèverait le non-respect de la primauté des conventions.

34. Il convient toutefois de noter que le recours à de telles clauses de sauvegarde ne préjuge pas automatiquement de l'applicabilité des règles internes antiabus dans les cas où une telle clause n'existe pas et où ladite application serait déterminée par les critères susmentionnés.

## **B. Mesures conventionnelles visant à éviter les abus de convention**

35. Il convient de distinguer entre les clauses de sauvegarde autorisant l'application de règles internes antiabus et les dispositions conventionnelles définissant les abus, leurs conséquences et leurs effets. Dans ce dernier cas, la convention ne contient pas une simple autorisation mais une véritable définition de

l'usage abusif, ce qui n'ôte rien à l'utilité de mettre en place une législation interne permettant la bonne application de la convention. C'est donc la convention même qui précise les conditions dans lesquelles un sujet peut se prévaloir de la convention fiscale, qualifiant ainsi sur le plan international le chalandage fiscal comme abusif et définissant les moyens de se prémunir contre un tel abus.

36. Ce constat a des incidences importantes :

a) La liste des personnes physiques ou morales qui peuvent prétendre aux avantages de la convention ou de certaines de ses dispositions est mieux circonscrite et les sujets visés faisant l'objet d'une redéfinition;

b) Ce sont des considérations de politique fiscale ou budgétaire qui déterminent cette restriction plus poussée, qui doit néanmoins être compatible avec les implications matérielles de la signature de conventions fiscales en tant que mécanisme de promotion du commerce international dans le contexte d'internationalisation des échanges dans lequel ce type de convention s'inscrit. Le rapport publié par l'ONU en 1987 contenait déjà les mêmes observations et indiquait que même si les opérations en question ont été effectuées expressément dans l'intention de tirer profit des conventions pertinentes, il ne s'ensuit pas nécessairement qu'il y ait là quoi que ce soit de répréhensible<sup>5</sup>. Le Groupe d'experts devrait se demander si cette affirmation demeure un point de départ valable pour aborder le problème du chalandage fiscal;

c) Souvent, la réaction face à l'abus est mitigée : des mesures sont prises pour réprimer la conduite ou les activités de la personne physique ou morale concernée, mais aussi contre l'autre État contractant, qui essaie de tirer parti de l'intégration des dispositions conventionnelles dans son propre ordre juridique, ce qui est un signe manifeste de méfiance vis-à-vis de l'autre État contractant. On entend ainsi restreindre la dimension bilatérale de la convention, ce qui est difficilement compatible avec la reconnaissance d'effets à l'égard de tiers qui est prévue dans les modèles de convention (situations triangulaires, sociétés d'artistes); on limite ainsi le pouvoir discrétionnaire de l'État s'agissant de déterminer, en vertu des articles 4.1 et 1 du Modèle de convention, quels sujets peuvent se prévaloir du traité vis-à-vis de l'autre État contractant;

d) En l'absence d'une telle précision, on ne peut conclure que la recherche du traité le plus avantageux soit contraire à l'objet et au but du traité en question. En d'autres termes, le chalandage fiscal ne peut être assimilable à un abus de convention que lorsqu'il peut être défini juridiquement comme un abus de droit, du fait d'un État ou d'un particulier, par le biais de mécanismes internationalement reconnus et sans préjudice des exigences du droit international public, ou lorsqu'une telle qualification est expressément formulée dans une clause conventionnelle. Dans ce sens, on pourrait utilement s'inspirer de la réflexion menée dans certaines enceintes régionales, en particulier dans le cadre de l'Union européenne, concernant la possibilité de recourir à des mécanismes spécifiques antiabus, de même qu'à des mécanismes plus génériques qui sont incorporés dans la législation fiscale interne, dans les situations où le droit communautaire l'emporte;

e) Au nombre des critiques suscitées par cette façon de procéder, on citera une perte de cohérence quant à la portée des avantages découlant des dispositions conventionnelles; on y voit alors une approche parcellaire du phénomène qui, loin de réduire ou éliminer le chalandage fiscal, risque au contraire de l'accroître et de

compliquer encore l'application des conventions, lorsqu'elle suppose une révision des mécanismes pratiques d'application et de vérification. L'efficacité de ce type de clause dépend dans une large mesure de la réaction de l'autre État contractant et de sa collaboration en vue d'éviter tout usage illicite ou illégitime de la convention.

### **C. La réponse de la convention Modèle des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, y compris les commentaires relatifs à l'abus de convention**

37. La convention Modèle des Nations Unies traite des mesures conventionnelles destinées à prévenir l'abus de convention dans l'optique adoptée par l'OCDE dans son Modèle de convention.

38. Ainsi, la présente analyse concernant l'opportunité d'actualiser le Modèle de convention des Nations Unies tiendra compte des modifications et des ajouts apportés au Modèle de convention de l'OCDE.

39. Selon ce qu'a indiqué le groupe de travail du Groupe spécial d'experts dans son rapport<sup>6</sup>, il conviendrait d'incorporer dans le Modèle de convention des Nations Unies les paragraphes 7 à 10 des commentaires sur l'article 1 du Modèle de convention de l'OCDE. De même, il pourrait être utile d'incorporer le commentaire de l'OCDE sur les questions d'abus de convention (par. 22 à 26 du modèle de convention alors en vigueur) dans la convention Modèle des Nations Unies.

40. Toutefois, le Modèle de convention des Nations Unies n'a pas été modifié selon l'orientation susmentionnée, et ce, sans que n'apparaissent au cours du débat du Groupe d'experts les raisons d'une telle omission. Ainsi, le contenu de l'ancien paragraphe 12 des commentaires, consacré aux éléments à prendre en compte en fonction de l'approche choisie, n'y a pas été incorporé. De même, les paragraphes auxquels sont énumérés les avantages et inconvénients de chacune des approches (par. 14, 16, 18 et 20) ont été omis. Même si l'on jugeait qu'une transposition automatique entre les deux modèles était inopportune, on ne comprend pas bien pourquoi il n'a pas été tenu compte des avis exprimés au cours des débats, qui ont d'ailleurs été consignés dans le rapport du Groupe d'experts en 1987. La « clause de transit », mécanisme destiné à prévenir l'effet tremplin (par. 19 et 20) n'a pas non plus été incorporée bien que le rapport de 1987 fasse état de débats consacrés à une telle clause<sup>7</sup>. Il faudrait envisager de remédier à ces omissions et d'incorporer, en les « ajustant », les modifications apportées au Modèle de convention de l'OCDE en 2003.

### **V. Analyse des clauses conventionnelles proposées pour faire face à l'application abusive des conventions : les clauses de limitation des avantages**

41. Depuis que les États-Unis d'Amérique ont inséré une clause de limitation des avantages dans leur Modèle de convention fiscale du 20 septembre 1996, les États ont de plus en plus souvent recours à ce type de clause pour déterminer quels sont les bénéficiaires ou les destinataires d'une convention fiscale ou de certaines de ses dispositions.

42. Une clause de limitation des avantages est un mécanisme général dont l'objet est de donner une définition exhaustive ou quasi exhaustive des sujets (personnes physiques ou morales) qui peuvent bénéficier de la Convention. Il ne s'agit pas d'une définition négative qui reviendrait à retirer à certaines personnes ou entités les avantages de la convention ou de certains de ses effets ou dispositions, mais d'une définition positive des conditions que doivent réunir les destinataires de la convention pour pouvoir s'en prévaloir et bénéficier de ses avantages dans les deux États. Une telle clause laisse aux administrations fiscales une plus grande latitude que les clauses partielles préconisées par les modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU.

43. Ainsi, ce ne sont plus les États contractants agissant en tant qu'États de résidence qui déterminent le champ d'application de la convention, comme le prévoient les modèles de convention (art. 4.1 du Modèle de convention), mais la convention elle-même qui définit qui sont les bénéficiaires. La clause de limitation des avantages permet donc à l'État de la source de vérifier que la convention est bien appliquée et d'éviter que des personnes auxquelles le texte ne s'applique pas n'en bénéficient, ce qui serait contraire aux intentions des États signataires.

44. La définition positive et complète des bénéficiaires effectifs de la convention fiscale constitue donc un mécanisme antiabus dont la portée et le contenu sont différents de ceux des mesures antiabus figurant dans les modèles de convention, qui prévoient une définition subjective des bénéficiaires.

45. Ainsi, on constate que la notion de « bénéficiaire effectif », à laquelle renvoient les articles 10 à 12 du Modèle de convention des Nations Unies, vise le même objectif, à savoir éviter que des intermédiaires (personnes physiques ou morales) qui chercheraient simplement à tirer parti de la convention n'aient accès aux avantages conventionnels. Toutefois, les deux mécanismes se distinguent à plusieurs égards :

a) En premier lieu, l'efficacité des approches inclusive ou exclusive de la clause du bénéficiaire effectif n'est que partielle. Seules les clauses de limitation des avantages offrent une réponse globale au risque d'application abusive de la convention, la clause du bénéficiaire effectif ayant seulement pour effet d'empêcher un allègement fiscal à la source lorsque des intermédiaires d'un autre État (État tiers) qui ne perçoivent pas de revenu dans l'État de la source interviennent;

b) En deuxième lieu, il n'existe pas de définition précise de ce qu'est un « bénéficiaire effectif » dans la convention. Par ailleurs, bien que le terme soit fréquemment employé, peu de régimes fiscaux internes en donnent une définition précise, de sorte qu'une interprétation conforme à l'article 3.2 du Modèle de convention n'est possible que dans le contexte de la convention. Bien souvent, toutefois, cette solution n'est pas satisfaisante, et c'est pourquoi certains États choisissent de préciser ce terme dans la convention fiscale.

46. La clause de limitation des avantages diffère aussi de la clause antiabus prévue à l'article 17.2 du Modèle de convention concernant les associations d'artistes, car cette dernière a simplement pour objet d'autoriser la législation interne antiabus.

47. L'introduction d'une clause de limitation des avantages dans le texte d'une convention fiscale exige que l'on passe en revue un certain nombre de considérations générales avant d'examiner en détail son contenu.

48. Premièrement, une telle clause fait naître un double lien entre les personnes physiques ou morales concernées et la convention fiscale : d'une part, l'assujettissement général à l'impôt de tous les contribuables résidents de l'un des États contractants (ou des deux), comme spécifié aux articles 24, 25 et 27 du Modèle de convention; d'autre part, l'appartenance à une catégorie spéciale, les « résidents admissibles », à savoir ceux qui remplissent les conditions énoncées dans la convention et peuvent donc exiger l'application de la convention et se prévaloir des avantages fiscaux qu'elle prévoit.

49. Deuxièmement, l'approche globale de la notion d'abus de convention ne permet pas de distinguer les situations dans lesquelles les effets négatifs pour l'un des États contractants résultent d'une réaction de l'autre État de celles dans lesquelles un tel résultat est le fait d'activités ou d'arrangements abusifs. Or, comme nous l'avons montré, il convient de faire une telle distinction lorsqu'on examine la pertinence des mécanismes antiabus prévus dans le traité.

50. Troisièmement, l'application de ce type de clause suppose l'existence d'un mécanisme complémentaire dans le droit fiscal interne et l'établissement de relations de coopération entre les administrations en vue d'obtenir d'autres pays des renseignements dans le domaine fiscal. En l'absence de tels dispositifs, l'un des États contractants courrait le risque de devoir se plier aux exigences de l'autre État en ce qui concerne l'abus subjectif de convention, ce qui irait à l'encontre du principe de réciprocité qui sous-tend l'application de la convention.

51. Quatrièmement, il n'existe pas de formulation standard ou harmonisée de la clause de limitation des avantages. Plusieurs facteurs, notamment l'élaboration progressive de la clause pour contrer les manœuvres d'application abusive les plus astucieuses, l'absence d'une clause type dans les modèles de convention acceptés sur le plan international, la réaction défavorable de nombreux États vis-à-vis de cette clause et la nécessité d'harmoniser les dispositions d'une telle clause avec celles imposées par des systèmes supranationaux tels que l'Accord de libre-échange nord-américain ou le droit communautaire, expliquent la profusion de mesures antiabus aussi diverses que complexes qu'il n'est pas facile d'harmoniser ou dont on ne peut donner une définition unique. En outre, loin de normaliser les critères subjectifs d'accès des personnes physiques aux conventions afin de limiter la marge de manœuvre sociétés ou d'entités désireuses de tirer abusivement parti de la convention, ces clauses font naître une multitude de situations distinctes propres à chaque convention, créant pour certains des privilèges et les refusant à d'autres, ce qui n'est guère compatible avec le principe de non-discrimination. Ainsi, si l'on prend pour exemple les conventions fiscales conclues entre les États-Unis d'Amérique et plusieurs pays de l'Union européenne, où prévalent les principes fondamentaux que sont la liberté de mouvement et la liberté d'établissement, on constate que certaines ne contiennent pas de clause de limitation des avantages alors que d'autres en comportent une, mais que, dans ce dernier cas, les critères énoncés diffèrent, et que, dans d'autres cas encore, la clause de limitation est assortie d'une disposition relative aux « avantages dérivés », qui permet de contourner l'incompatibilité de la clause avec les obligations supranationales découlant du droit communautaire. Ce dernier cas de figure a donné naissance au nouveau concept de « bénéficiaire équivalent ». L'existence de règles différentes d'accès à la convention permet d'opter ou non pour l'application des règles communautaires, même si, dans d'autres cas, les mécanismes d'application des clauses de limitation des avantages empêchent une stricte vérification de tous les critères.

52. Ainsi, l'introduction d'une clause standard de limitation des avantages dans les modèles de convention (la mise à jour du Modèle de convention de l'OCDE faite en 2003 en contient une au paragraphe 20 du commentaire sur l'article 1) peut contribuer à une formulation plus uniforme et harmonisée au niveau international. On peut toutefois critiquer le fait que le Modèle de convention de l'OCDE présente cette clause sans donner de contexte et sans en préciser les critères d'application et d'interprétation, non plus que ses avantages et inconvénients. Néanmoins, le Groupe d'experts devrait décider s'il convient ou non d'inclure une telle clause dans les commentaires du Modèle de convention de l'ONU et, dans l'affirmative, quelle serait sa portée et son contenu.

### **A. La structure des clauses de limitation des avantages**

53. Malgré sa complexité, la clause de limitation des avantages qui figure dans le Modèle de convention des États-Unis de 1996 – de même que les clauses que l'on trouve dans certaines conventions conclues par ce pays – se subdivise en plusieurs sections, qui précisent les critères d'admissibilité des bénéficiaires de la convention : personnes physiques, organismes publics, sociétés cotées en bourse, organismes à but non lucratif, et autres sociétés et entités non cotées en bourse; elle comporte en outre une disposition qui prévoit une application partielle de la convention et une disposition finale, qui donne aux autorités des États contractants le pouvoir de déterminer à qui s'applique la convention.

54. Le classement des bénéficiaires en catégories a pour objet de définir des critères permettant d'établir un lien effectif avec le territoire d'un État contractant ou l'existence d'un motif économique réel. Un tel lien se manifeste différemment selon la catégorie de bénéficiaires visée, ce qui amène à utiliser des critères différents : critère de la cotation en bourse, critère de propriété, critère de l'érosion de l'assiette fiscale, critère relatif aux avantages dérivés, critère relatif aux activités d'entreprise. L'application de critères objectifs peut toutefois entraîner des situations discriminatoires entre les différentes catégories de contribuables. Il convient de les analyser du point de vue des avantages accordés aux entreprises pour les encourager à investir à l'étranger et de la nécessité pour les pays en développement d'attirer des capitaux.

### **B. Application de la convention aux personnes physiques**

55. En ce qui concerne les personnes physiques, les clauses de limitation des avantages se fient entièrement à la législation de l'État de résidence pour établir les critères servant à définir le lien avec l'État en question. Pour empêcher l'intervention d'agents ou d'intermédiaires, on estime que les clauses relatives aux bénéficiaires effectifs qui figurent déjà dans la plupart des conventions fiscales sont un mécanisme antiabus suffisant.

### **C. Application de la convention aux entités publiques**

56. La protection conventionnelle offerte par les États contractants est nécessaire pour qu'ils puissent s'acquitter de leurs fonctions dans l'autre État en supportant la charge fiscale la moins lourde possible. Une telle clause suppose toutefois une

définition ou une énumération des entités qui répondent aux critères selon le système propre à chacun des États.

#### **D. Application de la convention aux sociétés cotées en bourse**

57. Les sociétés cotées en bourse peuvent bénéficier des avantages conventionnels si elles sont cotées sur un marché boursier reconnu et font régulièrement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus. Elles ne sont pas tenues de remplir les critères de propriété ni, surtout, celui de l'érosion de l'assiette fiscale, qui est l'un des mécanismes inclus dans les clauses de limitation des avantages les plus efficaces pour combattre les stratégies de « tremplin », ni le critère de l'activité d'entreprise. La clause peut donner naissance à un traitement différencié des sociétés – celles qui sont cotées en bourse et celles qui ne le sont pas – qui n'a pas lieu d'être et rend plus difficile l'accès de ces dernières aux avantages conventionnels. Si l'on se place du point de vue des pays en développement, cela signifie que les petites et moyennes entreprises peuvent être désavantagées par rapport aux groupes multinationaux. En outre, la situation est aggravée par le fait que l'accès aux avantages conventionnels sur cette base ne se limite pas aux sociétés cotées qui répondent directement aux critères susmentionnés, mais aussi aux filiales de ces sociétés, y compris celles qu'elles contrôlent indirectement, sous réserve de certaines conditions, et aux trusts contrôlés par ces sociétés cotées bénéficiant de la convention, qui échappent ainsi toutes deux aux critères de propriété et d'érosion de l'assiette fiscale.

58. D'une façon générale, et sans préjudice des dispositions particulières de nombreuses conventions, une société cotée sur un marché boursier reconnu est une société dont la principale catégorie d'actions – voire toutes – fait régulièrement l'objet de transactions sur un marché boursier reconnu. À titre de mécanisme supplémentaire, la protection de la convention est accordée quand la principale catégorie d'actions représente au moins 50 % du total des droits de vote et de la valeur des actions, qui sont détenues par au plus cinq sociétés répondant aux critères susmentionnés.

#### **E. Application de la convention aux entités à but non lucratif et aux fonds et plans de pension**

59. Pour cette catégorie, l'accès à la convention est accordée aux entités à but non lucratif de nature religieuse, charitable, scientifique, littéraire ou éducative qui sont reconnues comme étant d'intérêt public ou général par la législation interne qui les régit, ainsi qu'aux plans et fonds de pension, en raison de leur fonction sociale. Toutefois, dans ce dernier cas, l'accès à la convention est soumis à un critère de propriété, à savoir que plus de 50 % des bénéficiaires, membres ou participants doivent être des personnes physiques résidant dans l'un des deux États contractants.

#### **F. Application de la convention à d'autres entités et sociétés**

60. Pour les sociétés auxquelles ne s'applique aucune règle spéciale, l'accès à la convention est déterminé par deux critères, qui doivent tous deux être satisfaits : le critère de propriété et le critère de l'érosion de l'assiette fiscale.

61. Selon le critère de propriété, la majorité des droits de vote et de la valeur des actions ou titres de participation (plus de 50 %) doivent être détenus pendant la majeure partie de la période d'imposition par d'autres personnes physiques ou morales qui sont des résidents admissibles, sauf lorsqu'il s'agit de filiales de sociétés cotées en bourse.

62. Le critère de l'érosion de l'assiette fiscale a pour objectif d'empêcher les mécanismes de « tremplin » au moyen desquels les revenus versés à un intermédiaire sont transférés, directement ou indirectement, à des entités résidentes d'autres États sous la forme de paiements déductibles à l'étranger, qui réduisent de plus de 50 % le revenu brut de l'entité intermédiaire. Les termes « paiements déductibles » et « revenu brut » sont définis par la législation interne des États contractants.

### **G. Application partielle des avantages de la convention à l'aide du critère d'activité d'entreprise**

63. Dans ce cas, l'accès aux avantages de la convention est subordonné à l'existence d'un lien économique effectif avec le territoire de l'État de résidence, qu'il existe ou non un lien subjectif suffisant. Pour chaque élément de revenu, le critère est satisfait si le revenu tiré de l'État de la source est lié à l'activité économique exercée dans l'État de résidence par le bénéficiaire du revenu ou en constitue un élément accessoire, et si le résident remplit les conditions prévues dans la convention pour bénéficier de ses avantages. En outre, l'activité exercée dans l'État de résidence doit présenter un caractère substantiel par rapport aux activités exercées dans l'État de la source.

64. À la différence des autres critères, le critère d'activité d'entreprise ne peut pas être considéré comme d'application automatique car il faut d'abord qu'une demande ait été présentée et les mécanismes de preuve pertinents prévus. La clause proposée dans le Modèle de convention de l'OCDE est formulée du point de vue de l'État de résidence, alors que rien ne s'oppose à ce que l'application de la clause soit demandée dans l'État de la source.

### **H. Disposition finale de la clause de limitation des avantages : octroi d'avantages conventionnels par les autorités de l'un des États contractants**

65. Dans de nombreuses conventions fiscales, tout comme dans les commentaires du Modèle de convention de l'OCDE, les clauses de limitation des avantages comprennent une disposition finale qui autorise l'administration fiscale de l'un ou l'autre État contractant à octroyer certains des avantages conventionnels à des entités ou sociétés qui ne satisfont à aucun des critères énumérés ci-dessus. L'attribution d'un tel pouvoir discrétionnaire à l'une ou l'autre partie contractante doit être examiné de près du point de vue de la règle *pacta sunt servanda* et des principes de réciprocité et de sécurité juridique. De par sa portée, le pouvoir ainsi donné aux États contrevient à ces principes puisqu'il leur permet de décider unilatéralement à qui s'appliquent les dispositions de la convention. L'introduction d'une clause de bonne foi permettant d'avoir l'assurance que les avantages conventionnels sont accordés

---

**à des personnes qui ne font pas un usage abusif de la convention et qui peuvent le prouver semblerait plus conforme aux normes du droit international.**

*Notes*

- <sup>1</sup> Voir *Contributions à la coopération internationale en matière fiscale : recherche d'un paradis fiscal; sous-capitalisation; coopération entre les autorités fiscales; règlement des différends internationaux d'ordre fiscal* (publication des Nations Unies, numéro de vente : F.88.XVI.1).
  - <sup>2</sup> *Rapport de la Conférence internationale sur le financement du développement, Monterrey (Mexique), 18-22 mars 2002* (publication des Nations Unies, numéro de vente : F.02.11.A.7, chap. premier, résolution 1, annexe, par. 64).
  - <sup>3</sup> *Contributions à la coopération internationale en matière fiscale*, op. cit., par. 24.
  - <sup>4</sup> Ibid, par. 8.
  - <sup>5</sup> Ibid., par. 27.
  - <sup>6</sup> *Draft report of the Focus Group of the Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters on its second meeting* (uniquement en anglais) (ST/SG/AC.8/1999/CRP.6).
  - <sup>7</sup> *Contributions to International Co-operation in Tax Matters*, par. 68 à 72.
-