

Danon/Gutmann/Obersson/Pistone
(Éditeurs)

Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune

Commentaire

Helbing Lichtenhahn
Editions Francis Lefebvre

Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune

Commentaire

Édité par

Robert Danon

Professeur à l'Université de Lausanne

Daniel Gutmann

Professeur à l'École de droit de la Sorbonne (Université Paris-1)
avocat

Xavier Oberson

Professeur à l'Université de Genève
avocat

Pasquale Pistone

Président académique de l'International Bureau
of Fiscal Documentation

Professeur à l'Université de Salerne
et à l'Université économique (WU) de Vienne

Helbing Lichtenhahn

Editions Francis Lefebvre

Liste des auteurs

Stéphane Austry

Avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre,
professeur associé à l'École de Droit de la
Sorbonne (Université Paris 1)
art. 4 par. 1

Marc Bénard

Avocat, Étude Baker & McKenzie, membre de
l'IACF
art. 5

Denis Berdoz

Avocat, Étude Baker & McKenzie Genève
art. 5

Pierre-Yves Bourtourault

Avocat, Of Counsel, Étude Baker & McKenzie,
Doctorat d'État en Droit, IAB
art. 5

Cécile Brokelind

Dr en droit, LL.M. (Leiden), Professeur à l'École
de Commerce, d'Économie et de Gestion,
Département de droit commercial, Université
de Lund (Suède)
art. 10

Robert Danon

Dr en droit, LL.M. (Leiden), professeur à
l'Université de Lausanne
art. I I., II., III., IV. B. et C., V. ;
art. 4 par. 3 et art. 13

Emmanuel Dinh

Maître de conférences de Droit privé à
l'Université Paris Ouest Nanterre La Défense,
avocat Of Counsel, STC Partners
art. 1 IV.B. et D.

Thomas Dubut

Chargé de cours aux Universités de Paris 1
Panthéon-Sorbonne et Paris IX Dauphine, expert
fiscal auprès du Fonds Monétaire International
(LEG ; FAD) et de la Banque Mondiale (IFC)
art. 2

Alexandre Faltin

DES, avocat, chargé d'enseignement à
l'Université de Genève (HEC)
art. 6 et 13

Raphaël Gani

Dr en droit, avocat
art. 1 IV.E.

Bruno Gibert

Avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre,
Paris
art. 25

Daniel Gutmann

Professeur à l'École de droit de la Sorbonne
(Université Paris 1), avocat associé, CMS Bureau
Francis Lefebvre
art. 3 par. 1 et art. 21

André Lareau

Professeur, Faculté de droit, Université Laval,
Québec, LL.M. (Osgoode Hall Law School), LL.M.
(University of Miami)
art. 3 par. 1

Michael Lang

Dr en droit, Dr honoris causa de l'Université
d'Uppsala, professeur à l'Université économique
de Vienne (WU)
art. 3 par. 2

Carolina Landim

Avocate, Partner, Landim, Maia & Bastos
Advogados (Brésil)
art. 24

Jacques Malherbe

Professeur émérite de l'Université catholique de
Louvain, avocat, associé, Liedekerke, Bruxelles
art. 12

Natassia Martinez

MLaw, LL.M., fiscaliste auprès du Secrétariat
aux questions financières internationales (SFI),
Département fédéral des finances, Berne
art. 4 par. 2

Liste des auteurs

Jean-Frédéric Maraia

Dr en droit, avocat associé, Étude Schellenberg Wittmer SA, chargé de cours à l'Université de Genève
art. 12

Nicolas Merlino

Lic. en droit, lic. en sc. éco., avocat, expert fiscal diplômé, chargé de cours à l'Université de Lausanne (HEC)
art. 11

Yves Noël

Dr en droit, LL.M. (New York University), professeur à l'Université de Lausanne, avocat, Étude Sulliger Noël Nguyen Misteli & Bugnon
art. 15 par. 2

Xavier Oberson

Dr en droit, I.T.P./LL.M. (Harvard), professeur à l'Université de Genève, avocat
art. 17 et 26

Bernard Peeters

Maître de conférences à l'Université de Bruxelles, avocat, Tiberghien Avocats, Bruxelles, juge suppléant à la Cour d'Appel d'Anvers
art. 15 par. 1 et 3

Pasquale Pistone

Président académique de l'International Bureau of Fiscal Documentation (Amsterdam), professeur de droit fiscal à l'Université de Salerne et à l'Université économique de Vienne (WU)
art. 16, 18, 19, 20 et 27

Emmanuel Raingeard de la Blétière

Maître de conférences à l'Université de Rennes 1, membre du Centre de Droit des Affaires, Of Counsel au sein du cabinet d'avocats Landwell et associés (PwC)
art. 23 B

Isabelle Richelle

Co-présidente, professeure à l'Institut de Fiscalité de l'Université de Liège (Belgique), avocat au Barreau de Bruxelles, juge suppléant – Tribunal de 1^{re} Instance de Namur
art. 8

Marilyne Sadowsky

Dr en droit, maître de conférences à l'Université de Paris Est Créteil (UPEC)
art. 22

Jessica Salom

Dr en droit, LL.M. (New York University), avocate

Remarques introductives à l'art. 23 (23 A et 23 B) et art. 23 A

Hugues Salomé

Lic. en sc. éco., LL.M. (Leiden), expert fiscal diplômé, associé, PwC (Suisse)
art. 1 I., II. et III.

Jacques Sasseville

Chef, Unité des conventions fiscales, OCDE
art. 7

Caroline Silberztein

Avocat à la Cour, associée, Étude Baker & McKenzie SCP (France)
art. 9

Alexandra Storckmeijer Sansonetti

Lic. en droit, LL.M. (Leiden)
art. 1 IV.A.

Edoardo Traversa

Professeur à l'Université catholique de Louvain, avocat Of Counsel, Liedekerke, Bruxelles
art. 12

Kees van Raad

Professeur à l'Université de Leiden, chairman de l'International Tax Center, Leiden, et directeur du Leiden Adv LL.M. Program in International Tax Law
art. 24

Maximilien Zahnd

M.Sc. (LSE), LL.M. (Northwestern)
art. 21

Article 8

Navigation
maritime,
intérieure et
aérienne

¹ Les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

² Les bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

³ Si le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau, ce siège est considéré comme situé dans l'État contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau, ou à défaut de port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.

⁴ Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aussi aux bénéfices provenant de la participation à un pool, une exploitation en commun ou un organisme international d'exploitation.

Shipping, inland
waterways transport
and air transport

¹ Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

² Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

³ If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.

⁴ The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

Plan

I. Introduction	N
II. Mise en œuvre de l'article 8 MC OCDE : personnes visées	1
III. Mise en œuvre de l'article 8 MC OCDE : transports visés	19
IV. Mise en œuvre de l'article 8 MC OCDE : incidences du facteur de rattachement retenu	21
A. Principes	23
B. Règle subsidiaire : le port d'attache	38
V. Définitions	42
A. Les termes définis par le Modèle de Convention	43
B. Les termes non définis par le Modèle de Convention	54
VI. Les profits imposables suivant l'article 8 MC OCDE	70
VII. La navigation intérieure	88
VIII. L'exercice de l'activité en pool, en commun ou recours à un organisme international d'exploitation	93
IX. Relations entre les articles 7 et 8 MC OCDE	98

	N
X. Relations entre l'article 8 et l'article 12 MC OCDE relatif aux redevances	105
XI. Relations entre l'article 8 et les articles 10 et 11 MC OCDE (intérêts et dividendes) . . .	108
XII. La location de conteneurs	109
A. Les règles OCDE	110
B. Les autres modèles	126
XIII. Gains en capital	129
XIV. Fortune	138
XV. Divers	143
A. Existence de traités spécifiques	143
B. Régimes particuliers d'imposition	145

Bibliographie

BECKERMANN FLORIAN, Conflicts of Qualification and Income Derived from International Shipping, Inland Waterways Transport and Aircraft Business (Art. 8 OECD MC), in Lang *et al.* (éd.), Conflicts of Qualification in Tax Law, Vienne 2007 ; GLICKLICH PETER A./MILLER MICHAEL J., U.S. Taxation of International Shipping and Air Transport Activities, BNA, Washington 2005 ; GUGLIELMI STEFANO, La tassazione del trasporto marittimo ed aereo internazionale nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, *Diritto Tributario Internazionale*, 2006, 340-363 ; HUND D., The development of double taxation conventions with particular reference to taxation of international air transport, *IBFD* (1982/3) 111-114 ; MAISTO GUGLIELMO, Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport (Article 8 OECD Model Convention), in Lang *et al.* (éd.), Source versus Residence, Austin 2008, 25 ss ; MITTAL, P.D., Indian Double Taxation Agreements & Tax Laws, 5^e éd., New-Delhi 2008 ; SARNO G. M., Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport under Article 8 OECD Model Convention, *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, I n° 2 (2001) 239-270 ; SPAGNOLI KRISTOF, Shipping and Air Transport, in Van De Vijver (éd.), The new US-Belgium double tax treaty – A Belgian and EU perspective, Bruxelles 2009 ; SADIQ KERRIE, The Allocation of Taxing Rights of Ship and Aircraft leasing profits under Australia's Tax Treaties, *A&NZ Mar LJ*, 2008, n° 22, 220-227.

I. Introduction

- 1 L'art. 8 MC OCDE pose le principe de la taxation au lieu du siège de direction effective de l'entreprise ayant une activité d'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international. Il s'écarte donc de la taxation soit au lieu de résidence, soit dans l'État de la source au lieu de l'établissement stable.
- 2 La règle particulière qu'instaure cet art. 8 s'explique par les spécificités propres au secteur des transports, et spécialement des transports maritimes et aériens internationaux : les nombreux mouvements engendrés par ces transports, dans divers pays, rendent difficile la taxation selon les règles traditionnelles du lieu de l'établissement stable, tant pour ce qui concerne la question de l'existence même de tel(s) établissement(s) que pour ce qui est de l'attribution à chacun de sa part de profits (et pertes)¹.
- 3 Quelques exemples illustreront la complexité de cette problématique.
- 4 Un voyageur achète à Bruxelles un billet d'avion pour se rendre à Bali. Le vol au départ de Paris comprend plusieurs escales jusqu'à Djakarta, l'avion poursuivant encore sa route jusqu'en Australie. À chaque escale, des passagers sont débarqués et d'autres sont embarqués. Le prix du billet comprend en outre le transport par train ou par bus jusqu'à l'aéroport de départ et/ou le transport terrestre jusqu'à la destination finale dans le pays d'arrivée.

¹ VOGEL, 1997, N 23 *ad* art. 8 ; HUND, sp. 113.

Un transporteur maritime opère sur des routes régulières le transport de conteneurs. Ces routes comprennent différentes escales, au cours desquelles des conteneurs sont chargés, déchargés, des marchandises sont conservées en entrepôt ou encore poursuivent leur route par camion ou train vers leur destination finale. 5

On voit les implications fiscales complexes de ces situations : comment déterminer s'il y a ou non établissement stable dans les différents pays visités par ces bateaux et aéronefs ? Comment répartir le résultat (bénéfices et charges) entre les différents établissements ? Comment l'entrepreneur peut-il gérer l'ensemble des obligations fiscales, dans les différents pays, qui lui incomberaient s'il était imposable au lieu de chaque établissement stable ? On relève en outre que cet éclatement des impositions poserait problème chaque fois qu'un établissement stable serait déficitaire, puisque le profit d'un tel établissement dans un pays ne peut généralement pas être diminué des pertes éprouvées par les établissements situés dans d'autres pays². 6

On comprend donc le recours à une règle simplificatrice, de taxation en un lieu unique, défini par le MC OCDE comme le lieu du siège de direction effective³. Lors des premiers travaux de la Société des Nations, la problématique avait été mise en évidence, et il était suggéré d'attribuer le pouvoir d'imposition au pays d'immatriculation⁴. La convention-modèle de Mexico (1943) retient également le lieu d'immatriculation des navires ou aéronefs. La convention-modèle de Londres (1946) retient, par contre, le lieu du domicile fiscal de l'entreprise. Le lieu du siège de direction effective apparaît finalement dans le MC OCDE de 1959. Le rattachement au pays d'immatriculation a été abandonné en raison des abus qui pouvaient résulter d'une immatriculation dans des pays de complaisance. 7

Si le lieu du siège de direction effective est la règle, le Commentaire OCDE prévoit cependant, à titre subsidiaire, la possibilité de préférer comme critère de rattachement le lieu de résidence⁵ ou encore la nationalité. C'est sans doute cette possibilité qui explique la variété constatée dans la rédaction des clauses conventionnelles relatives au transport international maritime et aérien, spécialement en ce qui concerne le facteur de rattachement retenu. 8

Aucun de ces critères – siège de direction effective, résidence ou nationalité – n'est cependant totalement satisfaisant (v. point IV ci-après, N 23 ss). 9

Le modèle UN suggère une alternative : alors que l'art. 8(A) retient le critère du siège de direction effective, les États contractants peuvent préférer distinguer les activités aériennes des activités maritimes : pour les activités aériennes en trafic international, le lieu du siège de direction effective s'applique ; pour les activités maritimes en trafic international, un droit de taxer est réservé à l'État de la source (souvent les pays en développement, qui disposent de port accueillant du trafic maritime international mais qui n'ont pas ou peu 10

2 Cette difficulté se trouve tempérée si les pertes des établissements étrangers peuvent être prises en considération pour l'imposition dans l'État de résidence.

3 Commentaire MC OCDE, n° 1 *ad* art. 8. V. aussi U.S. Model Technical Explanation, 2006, commentaire du par. 1 *ad* art. 8.

4 Ligue des Nations, *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee* by Professors BRÜNS, EINAUDI, SELIGMAN and Sir STAMP, Genève, 5 avril 1923. Pour un historique, v. « Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport under Article 8 OECD Model Convention », *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* (2001) n° 2 239-270, spéc. 241-242.

5 Commentaire MC OCDE, n° 2 *ad* art. 8.

6 MAISTO, 25 ss.

d'entreprises résidentes de transport maritime) (alternative de l'art. 8[B])⁷. Le modèle US retient le critère de la taxation dans l'État de la résidence ; cela résulte de la combinaison de l'art. 8 par. 1 – qui utilise les termes « entreprise d'un État contractant » – et de l'art. 3 par. 1.c définissant cette notion (entreprise exploitée par un résident d'un État contractant).

- 11 La portée de l'art. 8 est limitée par les termes qu'il utilise. Certains sont définis dans la convention ; d'autre pas. Les différents concepts utilisés seront précisés au point V, N 42 ss.
- 12 L'art. 8 permet à l'État du siège de direction effective d'imposer les profits réalisés. Encore faut-il déterminer avec précision les profits visés. La disposition de principe de l'art. 8 est parfois complétée de dispositions permettant la taxation des profits d'activités accessoires (point VI, N 70 ss).
- 13 L'exercice des activités de transport peut être assuré en commun. La convention-modèle prévoit une clause de répartition des profits entre les membres (point VIII, N 93 ss).
- 14 Les gains en capital ne sont pas traités spécifiquement par l'art. 8 de la convention-modèle. La question se pose dès lors de déterminer leur traitement fiscal au regard de la convention (point XIII, N 129 ss).
- 15 Les rémunérations perçues par le personnel des entreprises de transport international maritime et aérien ne sont pas visées par l'art. 8. Nous renvoyons à ce propos aux commentaires des dispositions du traité relatifs aux rémunérations.
- 16 Enfin, le champ d'application de l'art. 8 est limité aux impôts visés par la convention fiscale⁸.
- 17 Les termes de l'art. 8 de la convention modèle des Nations-Unies sont similaires à ceux de la convention OCDE. Les commentaires qui suivent peuvent donc lui être transposés.
- 18 La convention-modèle des États-Unis d'Amérique (ci-après le « modèle US ») retient le principe de l'imposition dans l'État de résidence de l'entreprise. Elle comprend également des clauses spécifiques visant à étendre le champ des revenus couvert par cette disposition. Le modèle andin se réfère à la résidence légale (« *legal residence* ») de l'entreprise.

II. Mise en œuvre de l'article 8 MC OCDE : personnes visées

- 19 L'art. 8 ne s'applique qu'aux entreprises exploitant, en trafic international, des navires, ou des aéronefs, ou exploitant des bateaux servant à la navigation intérieure. *A contrario*, une entité qui n'opère pas ce type d'activités ne peut revendiquer le bénéfice de l'imposition au lieu du siège de direction effective, que ce soit pour les bénéfices tirés de ces activités de transports internationaux ou pour les bénéfices considérés comme accessoires et bénéficiant de ce même régime.
- 20 Ainsi, les commissions d'agence maritime perçues par le bureau australien d'une société holding danoise propriétaire de participations dans des sociétés détenant une flotte maritime opérant en trafic international sont taxables en Australie au titre des bénéfices

⁷ V. Com. UN 8/2 et s. et 8/9.

⁸ Il en résulte, p.ex., que la taxe d'apprentissage française n'est pas visée par la convention. L'art. 8 n'est pas applicable et la compagnie aérienne étrangère reste en France passible de cette taxe : Conseil d'État, 15 juillet 2004, n° 249.801, Alitalia (convention avec l'Italie), disponible sur online.ibfd.org ; Cour Admin. d'Appel de Paris, 7 mai 2007, n° 05PA00817 (convention avec les États-Unis), disponible sur www.Legifrance.gouv.fr.

d'établissement stable de la société danoise ; l'art. 8 n'est en effet pas applicable à la société holding danoise qui n'est pas un exploitant en trafic international de navires ou d'aéronefs⁹.

III. Mise en œuvre de l'article 8 MC OCDE : transports visés

Le MC OCDE ne vise que les transports au moyen de navires ou d'aéronefs, ainsi que des bateaux de navigation intérieure. Il en va de même des modèles UN et US¹⁰. En règle générale, le transport international routier n'est pas visé (les art. 5 et 7 peuvent dès lors trouver à s'y appliquer). Le modèle UN prévoit la possibilité pour les États contractants d'étendre le champ d'application de l'art. 8 aux transports routiers et ferroviaires, par voie de négociations bilatérales¹¹. Le modèle andin est plus large, puisqu'il vise le transport aérien, ainsi que les sociétés de transport terrestre, maritime et de navigation intérieure¹².

Par ailleurs, l'art. 8 vise expressément les activités de transport, maritime et aérien, et elles-seules ; sont donc exclus de son champ d'application les chantiers navals et les installations de construction d'aéronefs qui relèvent normalement de l'art. 7¹³.

IV. Mise en œuvre de l'article 8 MC OCDE : incidences du facteur de rattachement retenu

A. Principes

L'art. 8 par. 1 confère un pouvoir d'imposition exclusif à l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé. Pour des raisons pratiques évidentes, un consensus a pu se faire sur le principe d'une taxation dans un lieu unique, et le lieu du siège de direction effective a été retenu par le MC OCDE.

Le critère du siège de direction effective n'est sans doute pas totalement satisfaisant. Ce critère est relativement vague, et les États eux-mêmes peuvent en avoir des conceptions différentes¹⁴.

L'attribution d'un pouvoir d'imposition exclusif à un État contractant résout définitivement la question de la double imposition internationale ; l'art. 23 ne trouve donc pas à s'appliquer¹⁵.

9. Décision des autorités administratives australiennes : ATO Interpretative Decision, ATO ID 2004/111 – ship agency commission fees derived by a Danish taxpayer in Australia.

10. V. également le modèle belge.

11. Comm. UN 8/7.

12. « ... earnings obtained by air carriers and overland, ocean, lake or river transport companies ... ».

13. Commentaire MC OCDE, n° 12 *ad* art. 8. Certaines conventions cependant n'exigent pas qu'il y ait « transport » et étendent le champ d'application de l'art. 8 à des bateaux de surveillance ou encore des navires de forages en mer (v. p.ex. la convention entre l'Australie et le Mexique).

14. V. l'affaire indienne *UASC Ltd v. DCIT* où les autorités fiscales contestent que le lieu de direction effective soit à l'Ile Maurice, alors que le contribuable se prévalait d'un certificat de résidence établi par les autorités mauriciennes ; le Tribunal a jugé l'art. 8 applicable et a reconnu le pouvoir d'imposition de l'Ile Maurice (Tax Notes Intl. 2007 27-28). Suivant les autorités néerlandaises, commentant la convention avec l'Allemagne de 1959, il faut se référer au lieu de direction de l'entreprise, dans son sens d'exploitation économique (Vakstudie Nederlands Internationaal Bestaansrecht *ad* Art. 8).

15. GUGLIELMI, 342.

- 26 L'application de l'art. 8 est subordonnée à l'application de la convention à la situation considérée. Autrement dit, il convient en premier lieu de vérifier que l'entreprise est bien résidente d'un des États contractants, au sens de la convention considérée. Si tel est le cas, il faut alors déterminer le lieu du siège de direction effective. Trois possibilités sont envisageables : le siège de direction effective se trouve dans l'État de résidence, dans l'autre État contractant, ou encore dans un pays tiers.
- 27 Si le siège de direction effective se trouve dans l'État de résidence, c'est à celui-ci qu'est attribué le pouvoir d'imposition. Si cet État taxe le revenu mondial, il a en principe la possibilité de taxer l'ensemble des profits réalisés par l'entreprise exerçant une activité maritime ou aérienne en trafic international.
- 28 Si le siège de direction effective se trouve dans l'autre État contractant, c'est-à-dire dans l'État de la source, le pouvoir d'imposition de ce dernier peut se trouver limité. Si la loi interne de l'État de la source retient le critère du siège de direction effective comme facteur de rattachement, une taxation du revenu mondial de l'entrepreneur sera possible. L'objectif poursuivi par l'art. 8, à savoir une imposition unique et globale des résultats de l'activité de transport international sera assurée. Par contre, si l'État de la source ne peut taxer que le revenu territorial, en vertu de ses règles internes, seule une partie du résultat généré par l'activité de transport international sera taxée. Cet écueil peut être évité par une clause de taxation effective¹⁶.
- 29 Pour éviter cet écueil, il est loisible aux États de préférer le critère de la résidence. L'art. 8 par. 1 est alors rédigé comme suit : « Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans cet État »¹⁷. Une troisième alternative est offerte aux États par le MC OCDE : elle consiste en une combinaison des critères de résidence et de siège de direction effective : le pouvoir d'imposition est attribué à l'État de résidence, à moins que l'État du siège de direction effective n'assure une taxation de la totalité des revenus de l'activité de transport international par navires ou aéronefs, les trajets purement internes étant réservés^{18,19}. Dans ce cas, l'État du siège de direction effective reçoit le pouvoir d'imposer, et l'État de résidence élimine la double imposition par application de l'art. 23. Si l'État du siège de direction effective n'est pas en mesure de taxer l'ensemble des revenus, le pouvoir d'imposition revient à l'État de résidence. La clause conventionnelle est alors rédigée comme suit : « Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs, à l'exception de ceux provenant de transports effectués par des navires ou des aéronefs exploités seulement entre des points situés dans l'autre État contractant, ne sont imposables que dans le premier État. Toutefois, si le siège de direction effective de l'entreprise est situé dans l'autre État et si celui-ci impose la totalité des bénéfices de l'entreprise provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs, les bénéfices provenant de cette exploitation, à l'exception de ceux provenant de transports

16 VOGEL, 1997, N 24 *ad* art. 8.

17 Commentaire MC OCDE, n° 2 *ad* art. 8. Le Panama, dont les premières conventions fiscales sont signées depuis 2010, utilise les deux critères, mais semble préférer celui de la résidence ; V. ROCHA ECHEVARRIA R.A., « An analysis of Panama's Income Tax Treaties », *Tax Notes Intl.* 2012 759-577, sp. 772.

18 Commentaire MC OCDE, n° 3 *ad* art. 8.

19 Une telle multiplicité de critères ne favorise pas l'uniformisation du choix et donc la réduction des possibilités de doubles (ou non-)impositions.

effectués par des navires ou des aéronefs exploités seulement entre des points situés dans le premier État, sont imposables dans cet autre État ».

Le recours au critère de la résidence ne résout cependant pas toutes les difficultés. Ainsi, lorsqu'une société est considérée comme résidente des deux États, et si le traité ne comprend pas de règle permettant de résoudre ce conflit de double résidence, ou si les autorités nationales ne s'accordent pas sur ce conflit, la double résidence subsiste ; on écartera alors l'application de la règle de l'art. 8²⁰. 30

Le modèle US retient le lieu de résidence, plutôt que le lieu du siège de direction effective. Ce choix se justifie par la volonté des États-Unis de pouvoir taxer l'ensemble des profits réalisés par l'entreprise de transport international maritime ou aérien, ce qui ne leur est pas possible lorsque le lieu du siège de direction effective ne coïncide pas avec le lieu de résidence²¹. Ce critère est donc retenu, en principe, par les États-Unis mais également par d'autres pays comme l'Australie ou le Royaume-Uni²² notamment. 31

Le critère de la résidence n'est pas non plus totalement satisfaisant ; il permet en effet la création d'une entreprise dans un État donné, où elle serait taxée alors qu'aucune activité économique ne serait effectivement exercée dans cet État²³. 32

Le modèle UN offre une alternative à la clause du MC OCDE puisqu'il distingue le transport aérien et le transport maritime : la clause OCDE est reprise et s'applique au transport aérien ; pour le transport maritime, la clause réserve un droit d'imposition à l'État de la source, à qui il est attribué une proportion d'une partie du revenu imposable. 33

Le modèle andin retient le critère du lieu de la résidence légale²⁴. Le modèle belge retient le critère du siège de direction effective. 34

Une pré-condition à l'application de l'art. 8 est donc que l'entrepreneur soit résident de l'un des deux États contractants. Pour que la convention trouve à s'appliquer, il faut ensuite que le lieu du siège de direction effective se trouve dans l'un de ces mêmes États. Supposons une convention entre les pays A et B, l'entrepreneur X étant résident de A ; supposons que le siège de direction effective de X est en C. L'art. 8 de la convention A/B ne peut trouver à s'appliquer²⁵. On considère alors que, puisque l'art. 8 de la convention entre A et B ne peut s'appliquer, ses autres dispositions, dont l'art. 7, retrouvent vocation à s'appliquer²⁶. Par conséquent, dans notre exemple, B pourrait taxer les profits que X réaliserait sur son territoire à l'intermédiaire d'un établissement stable²⁷. Si l'on considère la convention entre A et C et que X a son siège de direction effective en C mais n'est résident 35

20 SPAGNOLI, 145-153, 146.

21 V. p.ex. Doc. Parl. Sénat, session 2006-2007, n° 3-2344/1, sp. comm. de l'art. 8 al. 1 (convention USA/Belgique) ; SPAGNOLI, 147.

22 Dans la plupart de ses conventions : v. INTM153090 disponible sur : <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm153090.htm>.

23 VOGEL, 1997, N 24 ad art. 8.

24 Art. 8 : « The earnings obtained by air carriers and overland, ocean, lake or river transport companies shall be subject to taxes only in the Contracting State where those enterprises have their legal residence. »

25 Dans une telle situation, les autorités fiscales indiennes refusaient l'application du Traité ; le Tribunal a cependant considéré que la résidence était fixée dans un des deux États contractants : ITAT Mumbai, 25 août 2006, n° 5426/2003, UASC/CSL, online.ibfd.org).

26 VOGEL, 1997, N 26 ad art. 8.

27 VOGEL, 1997, N 26 ad art. 8.

ni de A ni de C, la pré-condition à l'application de la convention n'est pas remplie ; chaque État est alors libre d'appliquer ses propres dispositions²⁸.

- 36 Supposons encore qu'il existe une convention entre les pays A et C, applicable à X résident du pays A. L'art. 8 de cette convention trouvera à s'appliquer et C pourra imposer puisque le siège de direction effective de X se trouvera sur son territoire. C, en tant qu'État de la source, n'imposera en vertu de ses règles internes que le profit généré sur son territoire. L'objectif de l'art. 8 d'une taxation unique de l'entreprise de transport international maritime ou aérien au lieu du siège de direction effective n'est pas atteint, puisque B et C peuvent taxer. Si, en application de la convention entre les pays A et C, C est à la fois l'État de résidence et le lieu du siège de direction effective de X, alors C pourra taxer X sur son revenu mondial ; or, le pays B, rappelons-le, a également le droit d'imposer le profit d'un établissement stable, en application de la convention A/B. L'objectif de l'art. 8 n'est donc pas atteint et conduit même à une double imposition, C taxant le revenu mondial et B le revenu de l'établissement stable.
- 37 Sarno semble considérer que, si tous les États impliqués sont liés par des conventions sur le MC OCDE, une taxation unique devrait avoir lieu dans le pays du siège de direction effective²⁹. C'est là une interprétation dynamique des conventions et du système conventionnel, qui va dans le sens de l'objectif poursuivi par l'art. 8. Elle s'écarte cependant de la systémique interne de chaque convention considérée isolément. Cette interprétation dynamique n'est acceptable que si elle permet une taxation effective du résultat global de l'activité de transport maritime ou aérien en trafic international en un endroit. Une solution consisterait pour les États à renoncer à la taxation au lieu de l'établissement stable si, une autre convention trouvant à s'appliquer, une taxation sur le revenu mondial est assurée dans un autre pays.

B. Règle subsidiaire : le port d'attache

- 38 Il peut arriver que le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure se trouve à bord d'un navire ou d'un bateau. Dans ce cas, en vertu de l'art. 8 par. 3, on considérera que le siège de direction effective se situe dans l'État contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau ou, à défaut de port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.
- 39 La notion de « port d'attache » (« *home harbour* ») n'est pas définie par la convention modèle, et on ne trouve aucune explication à ce propos dans le commentaire. Il convient ici d'interpréter la convention, par renvoi à la définition donnée par le droit interne en matière d'impôts sur les revenus à moins que le contexte n'exige une interprétation différente. On pourrait soutenir que le contexte spécifique du secteur du transport justifierait un renvoi à la terminologie technique nationale, le concept de « port d'attache » ayant alors un sens bien précis, pouvant différer de l'immatriculation³⁰.

28 VOGEL, 1997, N26a *ad* art. 8.

29 SARNO, 239-270, sp. 247 ss.

30 En France, par exemple, le port d'attache d'un navire est le lieu d'enregistrement du navire auprès de l'administration des douanes, alors que le port d'immatriculation est le lieu d'immatriculation du navire auprès des services de l'administration de la marine marchande (sites transports et mers - registre d'immatriculation). Le Hoge Raad des Pays-Bas a eu à juger de l'espèce suivante : un Néerlandais résidant aux Pays-Bas acquiert deux navires qu'il enregistre en Allemagne, dont le port d'attache est en Allemagne et dont l'acquisition est financée par un prêt d'une banque allemande ; il commande un des navires au départ duquel il prend les décisions de gestion de

En toute hypothèse, en l'absence de port d'attache, la convention renvoie au lieu de résidence de l'exploitant du navire ou du bateau. 40

Les art. 8 al. 3 (A) et 8 al. 4 (B) du modèle UN sont identiques à l'art. 8 par. 3 MC OCDE. 41
Le modèle belge comporte également cette clause, au contraire des modèles US et andin.

V. Définitions

Certains des termes figurant à l'art. 8 font l'objet d'une définition spécifique dans la convention : « entreprise », « trafic international ». D'autres termes – la notion de « siège de direction effective » par exemple – ne sont pas définis par la convention même mais font l'objet de précisions dans le Commentaire. Les autres termes enfin seront interprétés conformément à l'art. 3 par. 2 MC OCDE. 42

A. Les termes définis par le Modèle de Convention

Trafic international : l'expression « trafic international » est définie par l'art. 3 et désigne « tout transport effectué par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans l'autre État contractant »³¹. 43

Les États ont la faculté de préférer le rattachement à l'État de résidence plutôt qu'à l'État du siège de direction effective. Dans ce cas, la définition de l'expression « trafic international » doit être adaptée, et les termes « entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant » doivent être remplacés par « une entreprise d'un État contractant » ou par « un résident d'un État contractant »³². 44

Le caractère international du transport suppose un transfert de passagers ou de marchandises entre deux États au moins. Il est donc important de préciser les frontières maritimes et aériennes de ceux-ci. Un transport sur le territoire maritime relevant de la souveraineté d'un État reste un transport national. La Convention des Nations Unies sur le droit de la Mer fixe, notamment, le régime juridique de la mer territoriale et de l'espace aérien surjacent. Ainsi, « la souveraineté de l'État côtier s'étend, au-delà de son territoire et de ses eaux intérieures et, dans le cas d'un État archipel, de ses eaux archipélagiques, à une zone de mer adjacente désignée sous le nom de mer territoriale »³³. « Cette souveraineté s'étend à l'espace aérien au-dessus de la mer territoriale, ainsi qu'au fond de cette mer et à son sous-sol »³⁴. La limite de la mer territoriale est fixée par chaque État ; elle ne peut cependant pas excéder en largeur 12 milles marins mesurés à partir de lignes de base établies conformément à la Convention³⁵. Par conséquent, les eaux situées en deçà de la ligne de base de la mer territoriale font partie des eaux intérieures de l'État³⁶. Cette Convention 45

l'entreprise. Pour l'application de la convention, la Cour suprême néerlandaise estime que le port d'attache est fixé aux Pays-Bas, sur base des circonstances de fait ; le port d'attache formel et le pavillon sous lequel navigue le bateau ne sont pas déterminants (Hoge Raad der Nederlanden, 25 mars 2011, n° 10/00157, www.zoeken.rechtspraak.nl ; online.ibfd.org).

31 Art. 3 par. 1 lit. e MC OCDE.

32 Commentaire MC OCDE, n° 5 *ad* art. 3.

33 Art. 2.1 de la CNU de la Mer.

34 Art. 2.2 de la CNU de la Mer.

35 Art. 4 CNU de la Mer.

36 Art. 8.1 CNU de la Mer.

sur le droit de la Mer a été ratifiée par un grand nombre d'États. On peut donc considérer qu'un contexte spécifique – l'existence de cette convention – impose de s'y référer.

- 46 Il découle de la définition de « trafic international » que l'État du siège de direction effective peut taxer le trafic intérieur sur son territoire, le trafic entre les États contractants et le trafic entre États tiers, tandis que l'autre État peut imposer le trafic effectué exclusivement à l'intérieur de ses propres frontières³⁷.
- 47 Ainsi, supposons qu'une entreprise dont le siège de direction effective se trouve dans l'État A vend des billets pour un voyage aérien, par l'intermédiaire d'un agent situé dans l'État B :
- si le voyage se déroule totalement dans l'État A ou dans un pays tiers, l'État A pourra taxer, à l'exclusion de l'État B ;
 - si le voyage, par contre, se déroule totalement dans l'État B, l'État B a le droit d'imposer.
- 48 Pour qu'un voyage soit considéré comme exploité « entre des points situés dans l'autre État contractant », il faut que son point de départ et son point d'arrivée se trouvent tous deux dans l'autre État contractant³⁸. Si le parcours effectué dans l'autre État contractant se rattache à un voyage ayant son point de départ dans le premier État contractant, le trajet sera considéré comme du trafic international, au sens de la convention, pour sa totalité. Ainsi, un transport par avion effectué par une entreprise ayant son siège de direction effective ou sa résidence fiscale en France et se déroulant exclusivement entre New York et Los Angeles sera considéré comme un trajet intérieur, taxable par les États-Unis d'Amérique. Dans le cas d'un voyage Paris – New York – Los Angeles, il s'agit d'un trafic international, taxable par la France.
- 49 On trouve une application de ces idées dans une position administrative australienne, qui considère, pour l'application du traité avec la Nouvelle-Zélande, que ce pays a le pouvoir d'imposition dans le cas d'un contribuable résident en Nouvelle-Zélande, qui donne en location un navire de pêche armé avec son équipage, navire qui part de Nouvelle-Zélande pour y revenir, après avoir été exploité pour la pêche par un contribuable résident d'Australie ; les profits du contribuable australien ne proviennent pas d'opérations confiées au seul territoire australien au sens de ladite convention³⁹. De même, le transport de pétrole entre deux ports indiens ne peut être considéré comme un transport au sein d'un seul État dès lors qu'il constitue une étape dans un transport plus long entre deux ports de pays différents ; l'art. 8 est applicable⁴⁰.
- 50 Les États ont la faculté d'étendre le pouvoir d'imposition de l'autre État contractant en étendant le pouvoir d'imposition de cet État à tout trajet effectué sur son territoire, même s'il est effectué à bord d'un navire ou d'un avion qui est utilisé pour un voyage en trafic internatio-

37 SARNO, 249.

38 BECKERMANN, 160, relève un risque de conflit de qualification, la conception fiscale retenue dans le modèle OCDE pouvant différer de la notion de voyage international retenue dans le droit national régissant le transport.

39 Australie, ATO ID 2005/349 – Assessability of income derived by a New Zealand resident taxpayer from leasing a ship fully crewed and supplied for use in Australian fishing waters, <http://law.ato.au/atolaw>.

40 ITAT Mumbai, 21 septembre 2005, n° 2680/2002, *Essar Oil Ltd*, disponible sur online.ibfd.org. Le Tribunal estime par ailleurs que l'art. 7 peut trouver à s'appliquer, dans le cas où l'art. 8 ne s'applique pas ; en l'espèce, toutefois, il conclut à l'absence d'établissement stable en Inde de la société de transport étrangère. Dans le même sens, pour un transport de sel, ITAT Rajkot (Inde), 25 octobre 2011, n° 352/Rjt/2011, *Tristar Logistics India Pvt Ltd.*, online.ibfd.org.

nal. Le Commentaire OCDE recommande alors que les termes « navire ou aéronef » soient supprimés dans l'exception reprise dans la définition qui se lit alors comme suit :

« e) l'expression « trafic international » désigne tout transport par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effective se trouve dans un État contractant, sauf lorsque ce transport ne s'effectue qu'entre des points situés dans l'autre État contractant. »

La définition donnée par le Modèle UN est identique.

La définition donnée par le Modèle US est similaire en ce qu'elle se réfère au transport par navires ou aéronefs, et exclut les transports effectués exclusivement entre deux points de l'État contractant⁴¹. Les termes utilisés par le modèle US permettent de considérer comme trafic international la partie du trajet effectuée sur le territoire d'un État s'il se rattache à un transport en trafic international, et cela quel que soit le mode de transport utilisé pour cette partie du trajet effectuée sur le territoire national⁴². L'Australie a une conception restrictive du concept de « trafic international » et se réserve le droit de taxer les opérations maritimes et aériennes internes, incluant non seulement les activités de transport mais également les activités ne consistant pas en transports ; en outre, l'Australie considère comme « trafic intérieur » les opérations maritimes et aériennes confinées au territoire australien, même si elles font partiellement partie d'un transport international⁴³.

Entreprise : Le terme « entreprise » est également défini par la convention et s'entend de « l'exercice de toute activité ou affaire »⁴⁴. De même, une « entreprise d'un État contractant » et une « entreprise de l'autre État contractant » « désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un État contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre État contractant »⁴⁵. Nous renvoyons aux commentaires de l'art. 3 pour plus de détails.

B. Les termes non définis par le Modèle de Convention

Siège de direction effective : Le « siège de direction effective » n'est pas défini par la convention. Le critère du « siège de direction effective » est cependant retenu par l'art. 4 par. 3 comme critère permettant de fixer la résidence d'une société, dans le cas d'une double résidence.

Suivant le Commentaire de l'art. 4, « le siège de direction effective est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble. Tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour déterminer le siège de direction effective. Le siège de direction effective doit être distingué du siège de direction. Une entité peut avoir plus d'un siège de direction, mais elle ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective »⁴⁶.

41 Art. 3 par. 1 lit. f ; v. aussi « United States Model Technical Explanation Accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006 ».

42 V. U.S. Model Technical Explanation, 2006, Art. 3.

43 V. la réserve faite à la Convention modèle ; v. également Taxation Ruling, TR 2008/8 – Income Tax : the taxation treatment of ship and aircraft leasing profits under the ships and aircraft articles of Australia's tax treaties, points 9-10 (<http://law.ato.gov.au/atolaw>).

44 Art. 3 par. 1 lit. c MC OCDE.

45 Art. 3 par. 1 lit. d MC OCDE.

46 Commentaire MC OCDE, n°24 ad art. 4. V. sur cette notion : Discussion Paper OCDE « The impact of the Communication Revolution on the Application of « Place of Effective Management » ».

- 56 Une controverse existe quant au point de savoir s'il convient ici de prendre en considération, pour déterminer le lieu du siège de direction effective, l'entreprise considérée dans son ensemble ou plutôt l'entreprise constituée par l'activité maritime et/ou aérienne, envisagée comme une espèce de branche d'activité. VOGEL s'attache à l'activité maritime ou aérienne⁴⁷.
- 57 La notion même de « direction effective » n'est pas précisée. Un renvoi aux conceptions nationales est susceptible de conduire à des cas de double imposition, par exemple lorsque l'État A retient la gestion journalière tandis que l'État B renvoie au lieu où sont prises les décisions importantes de l'entreprise⁴⁸. Il semble cependant y avoir un large consensus en pratique sur le fait que le siège de direction effective, au sens de l'art. 8, est le lieu où sont prises les décisions importantes pour l'entreprise⁴⁹.
- 58 **Autres termes :** les autres termes – « navire », « bateau », « navigation intérieure », « exploitation » ne sont pas définis par la convention ; le commentaire n'en précise pas non plus la portée.
- 59 Conformément à l'art. 3 par. 2, il est renvoyé au sens des termes suivant le droit interne concernant les impôts auxquels s'applique la convention, pour autant que le contexte n'exige pas une autre interprétation. Le contexte prendra toute son importance ici, puisque plusieurs de ces termes ont soit un sens courant, soit une acception technique dans d'autres branches du droit, soit une acception technique non juridique⁵⁰.
- 60 **Navires et bateaux :** dans son sens général, le terme « bateau » s'entend d'une construction humaine capable de flotter sur l'eau et de s'y déplacer. Un navire est donc un bateau. À l'art. 8 MC OCDE, cependant, « bateau » et « navire » se trouvent opposés, les navires servant à la navigation en trafic international, les bateaux étant réservés à la navigation intérieure. VOGEL inclut sous le terme « navire » également les engins capables de se déplacer sous l'eau⁵¹ ; on pense, par exemple, à un sous-marin permettant aux touristes d'explorer les fonds sous-marins. La qualification comme « navire » ou non est importante

in Taxation and Electronic Commerce : implementing the Ottawa taxation framework conditions, Paris, OCDE, 2001, <http://www.oecd.org/dataoecd/46/27/1923328.pdf>.

47 VOGEL, 1997, N 38 *ad* art. 8 ; dans le même sens, v. notamment SARNO, 263.

48 GUGLIELMI, 347.

49 VOGEL, 1997, N 38 *ad* art. 8 ; SARNO, 239-270, 257 ss. Pour une analyse détaillée, v. SARNO, point 7. La Cour administrative d'appel de Bordeaux considère que le siège de direction effective se trouve en France d'où sont donnés les ordres de paiement, notamment pour le paiement du personnel, d'où ont été menées des négociations pour la vente du navire, et non à l'étranger où se trouvent le siège social de la société et la gestion administrative et comptable (24 mars 2011, *Jaspeship*, disponible sur legifrance.gouv.fr). Pour la taxation d'un salarié résident français et capitaine d'un navire marchand, le Conseil d'Etat français a considéré que « le siège de direction effective [...] est le lieu où les personnes exerçant les fonctions les plus élevées prennent les décisions stratégiques qui déterminent la conduite des affaires de cette entreprise dans son ensemble » ; en l'espèce, la société qui verse les salaires, établie en Nouvelle-Zélande, agit en réalité pour le compte d'une autre société qui prend les décisions stratégiques, et dont le siège social est à Vanuatu ; cette définition du siège de direction effective conduit à écarter l'application de la convention de sorte que le contribuable doit être soumis à l'imposition en France (C.E., 16 avril 2012, n° 323592, legifrance.gouv.fr).

50 Saisi de la question de savoir si un navire est un « équipement » au sens de l'art. 12 sur les redevances, un Tribunal indien s'est référé aux définitions données par des dictionnaires et classifications techniques pour conclure qu'un navire pouvait être un équipement (Trib. de Chennai, mai 2007, *Poompuhar Shipping Corporation Ltd. v. ITO*, Tax Notes Intl. 2007 144).

51 VOGEL, 1997, N 28 *ad* art. 8.

notamment pour ce qui concerne les structures de prospection et d'exploitation du pétrole ou du gaz en mer, qui en tant que structures flottantes constituent des « navires » alors qu'elles pourraient être exclues du champ d'application de l'art. 8 dans la mesure où elles ne sont pas utilisées pour le transport international de marchandises. VOGEL souligne encore que la distinction entre « navires » et « bateaux » dépend de la définition donnée à ces termes par le droit national, et plus spécialement dans les dispositions concernant l'enregistrement ou l'immatriculation de ces engins⁵².

Une décision d'une Cour d'appel anglaise⁵³ considère que le mot « navire » est un mot ordinaire et que le sens de ce mot n'est pas une question de droit ; il convient d'examiner en fait si ce mot est applicable à la structure considérée. Lorsque la navigation constitue une part importante de la fonction de la structure considérée, le simple fait qu'elle soit accessoire à une quelconque fonction spécialisée ne l'exclut pas de la définition de navire. La fréquence relativement faible de navigation n'exclut pas nécessairement une structure de la définition de navire. La Cour estime que, dans la plupart des cas, la catégorisation d'une structure doit être décidée en fonction de son modèle et de sa capacité plutôt que de son usage effectif à quelque moment que ce soit. Dans l'affaire *Perks v. Clark*, il a été décidé qu'une plate-forme de forage à vérins (« *jack-up drilling rig* ») était un navire⁵⁴. Avant 2001, l'administration fiscale anglaise estimait que seul les appareils de forage (« *drilling rigs* ») semi-submersibles et certaines autres unités multi-usages pouvaient être qualifiés de navires. Actuellement, en plus des plates-formes autoélévatrices (« *jack-ups* »), il peut exister d'autres structures flottantes dans le domaine de l'industrie pétrolière ou gazière off-shore qui peuvent également être considérées comme des navires. Le fisc anglais procède à une analyse au cas par cas⁵⁵.

Le fisc australien considère que les bateaux de pêche sont des « navires » au sens des conventions fiscales⁵⁶ ; ces conventions sont souvent plus larges que le MC OCDE, en ce sens qu'elles visent l'exploitation des navires en trafic international et ne sont pas restreintes aux opérations de transport⁵⁷. L'Inde, au contraire, exclut de la notion de navire les bateaux de pêche et les installations off-shore ; elle considère en outre qu'un hôtel flottant n'est pas un bateau, l'accent étant mis sur le caractère stationnaire de la plate-forme ainsi que sur ses caractéristiques techniques⁵⁸. Un navire collecteur (« *feeder vessel* ») est un navire au sens de la convention⁵⁹.

La Cour d'Amsterdam a considéré qu'un bateau de plaisance qui transporte des passagers de ports en ports est un navire engagé dans le trafic international au sens de la Convention⁶⁰. Par contre, on peut douter de ce qu'une structure flottante servant à l'habitation

52 VOGEL, 1997, N 28 *ad* art. 8 ; VOGEL renvoie donc à une définition non fiscale de ces notions renvoyant non seulement au droit commun, mais même au « droit technique » applicable en la matière. V. à ce propos le commentaire de l'art. 3.

53 *Perks v. Clark and Others*, 2001 (74TC187).

54 Court of Appeal, 27 juillet 2001, B.T.R., 2001, 336 ; I.C.R., 2002, 302.

55 UK : OT41610 – Taxation of Non-Residents under Section 830 ICTA : Double Taxation Agreements – Shipping and Air Transport Articles.

56 Australie, ATO/ID 2005/349 – Assessability of income derived by a New Zealand resident taxpayer from leasing a ship fully crewed and supplied for use in Australian fishing waters.

57 Cette possibilité est offerte par l'OCDE : v. le Commentaire MC OCDE, *ad* art. 17 par. 1.

58 MITTAL, I.721, point 14.4-1.

59 ITAT Mumbai, 25 novembre 2008, n° 4964, disponible sur www.onligne.ibfd.org.

60 Gerechtshof Amsterdam, 08/00014, 14 janvier 2009, <http://rechtspraak.nl> : il s'agissait, en l'espèce, de décider si la taxe au tonnage pouvait s'appliquer. Les concepts de cette législation

puisse être considéré comme un navire ou un bateau : l'affectation au transport apparaît là comme accessoire.

- 64 Certains auteurs constatent toutefois que beaucoup d'États exigent une intention de transport pour les navires et aéronefs⁶¹. À notre sens, ces termes « navires » et « bateaux » ne requièrent pas en eux-mêmes l'idée d'un transport. Le fait que l'art. 8 soit limité aux navires/bateaux effectuant des transports résulte de l'ensemble des termes utilisés. Ainsi un bateau servant d'habitation pourrait être qualifié de bateau ou de navire, tout en étant exclu de l'art. 8 parce qu'il ne sert pas au transport de marchandises ou de personnes, mais plutôt à l'habitation.
- 65 Le terme d'« exploitation » ne fait lui non plus l'objet d'aucune précision. Ici encore un renvoi aux droits nationaux peut être source de distorsion⁶². Est en tout cas visée une activité entrepreneuriale. L'exploitation suppose une activité effective touchant – ici – au transport ; l'exploitation se distinguerait ainsi de la simple entreprise consacrée à des biens passifs⁶³.
- 66 Les « aéronefs » englobent tout engin capable de se déplacer dans les airs, à quelque altitude que ce soit⁶⁴. Les navettes spatiales sont considérées comme des « aéronefs », suivant la convention, si elles sont utilisées pour effectuer du transport international⁶⁵.
- 67 La notion de « port d'attache » n'est définie ni par la Convention ni par son commentaire. Il est douteux que les législations fiscales nationales comportent une telle définition. Le contexte nous paraît imposer une référence à la réglementation en matière de droit des transports (entendu largement).
- 68 Trafic de navigation intérieure : ces termes ne sont définis ni par la convention, ni par son commentaire. La navigation intérieure est celle qui s'effectue dans les eaux intérieures. La clause conventionnelle n'impose pas un caractère international au transport sur les eaux intérieures. Sont donc visés tous les transports en eaux intérieures, qu'ils s'effectuent au sein du territoire d'un seul État (par une entreprise d'un autre État) ou entre plusieurs États. L'État du siège de direction effective peut donc taxer les bénéfices résultant du trafic de navigation intérieure effectué totalement dans l'autre État contractant⁶⁶.
- 69 Le terme de « transport » n'est pas non plus défini par la convention, ni par son commentaire. Son interprétation peut être source de difficultés⁶⁷. Ici encore, on soulignera que le sens commun de ce terme se distingue de son sens juridique, spécialement tel qu'il est défini en droit des transports. Dans le langage courant, le transport vise « l'action ou manière de transporter, de porter d'un lieu à un autre »⁶⁸. Au sens juridique, le transport suppose un contrat de transport.

étant similaires à ceux de la Convention modèle, la Cour renvoie au Commentaire OCDE pour leur interprétation.

61 BECKERMANN, 152.

62 BECKERMANN, 153. Le ITAT Mumbai renvoie à la notion précisée par le Commentaire OCDE applicable lors de la conclusion de la convention (franco-indienne, en l'espèce : 26 novembre 2010, n° 6537 et 6878/Mum/2007, *Delmas France*, online.ibfd.org).

63 BECKERMANN, 154.

64 VOGEL, 1997, N 29 *ad* art. 8.

65 VOGEL, 1997, N 29 *ad* art. 8.

66 VOGEL, 1997, N 37 *ad* art. 8.

67 SPAGNOLI, 148.

68 Dict. Larousse.

VI. Les profits imposables suivant l'article 8 MC OCDE

Suivant l'art. 8 MC OCDE, les bénéfices des activités de transports internationaux maritimes ou aériens sont taxables au lieu du siège de direction effective. Le MC OCDE ne donne pas de précisions quant aux bénéfices visés. Le bénéfice résultant de la vente d'un billet d'avion pour un voyage international est sans aucun doute visé ; mais qu'en est-il du coût d'un déplacement en autocar, compris ou non dans le prix du billet d'avion, pour se rendre à l'aéroport, ou pour poursuivre le voyage jusqu'à la destination finale ? 70

Quatre catégories de bénéfices peuvent être distinguées : les profits réalisés directement du fait du transport de passagers ou de marchandises par navires ou aéronefs, en trafic international ; les profits d'activités qui sont directement liées à ces activités de transport ; les profits d'activités qui ne sont pas directement liées, mais qui peuvent être considérées comme accessoires des activités de transport ; les profits qui ne sont ni directement liés aux activités de transport, ni accessoires à ces activités. 71

Sont compris dans les bénéfices visés par l'art. 8 les bénéfices réalisés directement du fait du transport de passagers ou de marchandises par navires ou aéronefs⁶⁹ (qu'ils soient ou non la propriété de l'entreprise), et plus globalement tous les bénéfices d'activités directement liées à ces opérations de transport⁷⁰. Est considérée comme directement liée à l'activité de transport « toute activité exercée principalement en liaison avec le transport »⁷¹ par l'entreprise qui exploite des navires ou aéronefs en trafic international. Sont ainsi visés les profits tirés du transport maritime ou aérien de marchandises ou de passagers. Par contre, ne sont normalement pas visées les opérations réalisées par des bateaux de pêche, par des plates-formes pétrolières, ou encore par des bateaux conçus pour l'installation de câbles en mer, etc.⁷². Un bateau de pêche sert à la pêche, et pas, de prime abord, au transport de marchandises ou de passagers. 72

Suivant la Haute juridiction russe, la différence de change entre les taxes d'aéroport payées par une compagnie aérienne étrangère aux sociétés russes fournissant des services à l'aéroport (établies en US dollars) et le montant de ces taxes mis à charge des passagers russes (billets en roubles) constitue un profit en relation directe avec l'exploitation aérienne en trafic international⁷³. 73

Les bénéfices comprennent, en outre, tous les bénéfices qui ne sont pas directement liés à l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international mais qui présentent un carac- 74

⁶⁹ Commentaire MC OCDE, n° 6 *ad art.* 8.

⁷⁰ Un Tribunal indien conditionne l'application de l'art. 8 à trois conditions cumulatives : profit provenant d'un transport par mer ou par air, transport de passagers ou de marchandises, transport opéré par le propriétaire, le locataire ou dans le cadre d'un contrat d'affrètement des navires ou aéronefs (Mumbai, 26 juin 2008, n° 2331/2005, *Thoresen Chartering Singapore Ltd.*, disponible sur online.ibfd.org, *TNS Online*, 20 octobre 2008 ; v. aussi ITAT Mumbai, 29 janvier 2009, n° 4452, 4453 et 9482/MUM/2004, *Federal Express Corporation*). L'exigence de propriété se fonde sur la formulation particulière des conventions avec Singapour et les États-Unis. Ce même tribunal considère que les profits provenant de prestations de services de sécurité et de services de manutention à des tiers ne constituent pas des profits provenant d'autres activités directement liées à l'exploitation aérienne en trafic international ; l'art. 8.2 de la convention entre l'Inde et les USA en cause en l'espèce s'écarte de la Convention modèle OCDE et du modèle US (ITAT Mumbai, 29 septembre 2008, n° 2801-2807, 4693, 4699/MUM/2002, online.ibfd.org).

⁷¹ Commentaire MC OCDE, n° 4.1 *ad art.* 8.

⁷² SPAGNOLI, 148.

⁷³ Cour Suprême d'Arbitrage de la Fédération Russe, décision 6624/09 du 17 novembre 2009, *Tax Notes Intl.* 2010 142.

tère accessoire par rapport à cette exploitation⁷⁴. Sont considérées comme accessoires les activités non nécessaires à l'exploitation des navires ou aéronefs en trafic international, mais « qui constituent une contribution mineure par rapport à cette exploitation et qui lui sont si étroitement liées qu'elles ne doivent pas être considérées comme une activité d'entreprise ou une source de revenus distincte pour l'entreprise »⁷⁵. Si une entreprise procède en général elle-même au transport de marchandises, mais qu'elle fait transporter certaines marchandises par d'autres entreprises, ces opérations de sous-traitance sont considérées comme accessoires⁷⁶. De même est considérée comme accessoire l'activité de transport par autobus reliant une ville à l'aéroport, et organisé par une société aérienne⁷⁷. Plus largement, sont accessoires tous les trajets organisés par l'entreprise de transport international qui relient le passager au départ du transport international ou qui le transportent à sa destination finale, après le transport international⁷⁸. Les bénéfices provenant de la publicité réalisée au profit de tiers à bord de navires ou d'aéronefs sont également considérés comme des revenus d'activités accessoires⁷⁹.

- 75 Le transport par camion des marchandises débarquées d'un navire ou aéronef peut également, selon les circonstances, être considéré comme accessoire. Un entrepôt de camion ne sera, par contre, le plus souvent, pas considéré comme une activité accessoire (et donc l'art. 7 sera susceptible de s'appliquer), à moins qu'il ne soit utilisé que pour le stockage de biens en transit, dans l'attente de leur embarquement sur les navires ou aéronefs ou de leur délivrance à leurs destinataires, et pour autant que les coûts y afférents soient facturés globalement avec la prestation de transport par navire ou aéronef (et non séparément)⁸⁰.

74 Commentaire MC OCDE, n° 4 *ad art. 8*. Il faut noter que la version française du Commentaire fait référence aux activités « accessoires », tandis que la version anglaise utilise le terme « ancillary » qui se traduit par « auxiliaire ». Le modèle UN parle de « auxiliary activities » (Commentary, n° 10 *ss ad art. 8*). Par ailleurs, l'Inde estime que les revenus des activités auxiliaires devraient être exclus du champ d'application de l'art. 8 (lettre du 13 août 2012 aux Nations Unies, www.un.org/esa/ffd/tax/LetterIndia_13aug12.pdf). La problématique de ces activités auxiliaires/accessoires a été discutée lors de la 8^e Session du Committee of Experts on International Coopération in Tax Matters, en octobre 2012 : v. à ce sujet le Rapport de la 8^e Session de ce Comité et la Note du Secrétariat E/C.18/2012/5 (disponibles sur un.org/esa/ffd/tax/eightsession/index.htm).

75 Commentaire MC OCDE, n° 4.2 *ad art. 8*. ITAT Mumbai, 13 août 2008, *aff. Hapag Lloyd Container Line GmbH*, concernant la convention entre l'Allemagne et l'Inde, n° 1540/05 et 2392/06 ; ITAT Mumbai, *Balaji Shipping*, n° 3024 et 3215/2009, Tax Notes Intl. 2012 904, disponible sur online.ibfd.org.

76 Commentaire MC OCDE, n° 6 *ad art. 8*. Pour le Tribunal d'appel de Mumbai, l'art. 9 de la convention franco-indienne (transport) s'applique pour la partie du transport de marchandises par un tiers (« feeder vessel ») si ce transport est accessoire au transport principal par le navire (« mother vessel ») appartenant, affrété ou loué par le contribuable et utilisé jusqu'à la destination finale (ITAT Mumbai, 26 novembre 2010, n° 6537 et 6878/mum/2007, online.ibfd.org).

77 Commentaire MC OCDE, n° 6 *ad art. 8* ; VOGEL, 1997, N 30a *ad art. 8*.

78 Commentaire MC OCDE, n° 7 *ad art. 8*. V. aussi U.S. Model Technical Explanation, 2006 – Art. 8 par. 2, al. 3. V. ITAT Mumbai, 18 juillet 2008, n° 3701/2005, *Safnarine* (Tax Notes Intl. 6 octobre 2008 36), (la solution s'étend à des taxes sur le transport intérieur (« inland haulage charges ») ; ITAT Mumbai, 27 octobre 2008, n° 8471/2004 et 245/2005, *Delmas Shipping South Africa Ltd. et Parekh Marine AG Ltd.*, disponibles sur online.ibfd.org ; ITAT Mumbai, 26 novembre 2010, n° 6537 et 6878/Mum/2007, *Delmas France*, online.ibfd.org.

79 Commentaire MC OCDE, n° 8.1 *ad art. 8*. Comp. U.S. Model Technical Explanation, 2006 – Art. 8 par. 2, al. 6.

80 VOGEL, 1997, N 33 *ad art. 8*, précisant également la position allemande ; les autorités sont ici attentives à garantir des conditions de concurrence comparables aux divers modes de transport. Une décision néerlandaise considère comme accessoire le stockage de conteneurs, en attente de la suite de leur transport, et pour autant que le coût de ce stockage ne soit pas facturé séparément.

Sont également considérées comme accessoires les prestations de logement des voyageurs comprises dans un paquet global de transport d'un point de départ au point de destination, pour autant que le lieu de logement soit exploité uniquement à cette fin par l'entreprise de transport. Les résultats générés par un hôtel géré par l'entreprise de transport, qui accueille des clients de toutes provenances, ne tombent par contre pas dans le champ d'application de l'art. 8⁸¹. Le même raisonnement peut être suivi en ce qui concerne les fournitures de repas et de boissons qui sont des accessoires de l'activité de transport si elles sont faites par l'entreprise de transport elle-même ; par contre, elles sont exclues de l'art. 8 si elles sont prises en charge par un tiers⁸². Sont également rattachés à l'activité principale les revenus retirés de la facturation à l'agent local de frais de participation au système global de communication⁸³.

L'activité accessoire ne doit pas nécessairement être réalisée au moyen de navires ou aéronefs.

Peu importe à cet égard que le transporteur soit propriétaire, locataire ou dispose d'un autre droit sur le navire ou l'aéronef⁸⁴. Les bénéfices tirés d'un navire ou aéronef donné en location tout armé et équipé sont visés par l'art. 8. Toutefois, les bénéfices tirés de la location « coque nue » d'un navire ou aéronef sont visés par l'art. 7 et non par l'art. 8⁸⁵, à moins qu'ils ne puissent être considérés comme des revenus accessoires de l'entreprise exploitant des navires ou aéronefs en trafic international ; ce caractère accessoire dépendra de la fréquence et de l'importance relative pour l'entreprise de cette location⁸⁶. VOGEL considère qu'une location pour une durée excédant une période imposable complète ne peut plus être considérée comme accessoire⁸⁷. Les bénéfices recueillis par l'entreprise locataire tombent dans le champ d'application de l'art. 8, à moins que le locataire ne sous-

au client ; si le stockage dépasse le temps nécessaire au service de transport, il ne peut être considéré comme lié à ce service et doit être traité comme un service indépendant, additionnel au service de transport (Décret IFZ 2003/191 du 23 avril 2003, online.ibfd.org). Ne sont pas accessoires des services d'ingénierie et de manutention au sol au profit de compagnies aériennes tiers ; l'art. 8 n'est pas applicable (ITAT Delhi, 30 octobre 2009, n 3198/DEL/2009, *British Airways* (convention Inde-Royaume-Uni), online.ibfd.org).

81. VOGEL, 1997, N 31 *ad* art. 8, citant notamment la Cour administrative d'appel de Nancy qui, à bon droit, a décidé que les hôtels, restaurants, duty-free shops dans la zone portuaire n'étaient pas accessoires à l'activité maritime (*Dr. Fisc.*, 1993, comm. 386).

82. VOGEL, 1997, N 31 *ad* art. 8.

83. Qui ne peuvent donc être taxés dans l'État de la source comme redevances pour services techniques ; ITAT Mumbai, 11 juin 2010, n° 2083 à 2085/mum/2009, ibfd.org.

84. La Cour d'appel de Bombay confirme ce point de vue (*Income Tax Appeals 3024 et 3215 de 2009, Director of Income Tax v. Balaji Shipping UK Ltd.*, *Tax Notes Intl.* 2012 904).

85. Jusqu'à récemment, Taiwan ne faisait pas cette distinction. Une Lettre explicative du Ministre des Finances du 26 février 2010 (Tai-Cai-Shui 09800604150) revient sur cette position (commentée dans *Tax Notes Intl.* 2012 122-123).

86. Commentaire MC OCDE, n° 5 *ad* art. 8 ; BECKERMANN, 158. *Comp. Australia TR 2008/8*, par. 22 ; SADIQ, 223-224. V. cependant la position des autorités fiscales chinoises, suivant laquelle les profits accessoires ne sont traités comme les profits directs que si la société exploite directement les navires ou aéronefs (DUAN A., *Chinese Tax Authority Denies Treaty Benefit for R.O.K. Company*, *Tax Notes Intl.* 2011 856).

87. VOGEL, 1997, N 32 *ad* art. 8. *Comp.* avec la position vietnamienne : Circular n° 133/2004/ITT-BTC of December 31, 2004 guiding the implementation of the agreements on double taxation avoidance with respect to taxes on income and property between Vietnam and other countries and in force in Vietnam, exemple 10, disponible sur http://moj.gov.vn/vbpq/en/Lists/Vn%20bn%20php%20lut/View_Detail.aspx?ItemID=7216.

loue, auquel cas les revenus retirés de la sous-location seront taxables, selon le cas, au titre de l'art. 7 ou de l'art. 12⁸⁸.

- 79 Le modèle US inclut en outre les profits de la location coque nue lorsque les navires ou aéronefs sont exploités en trafic international par le preneur⁸⁹.
- 80 On entend par location « coque nue » (« *bareboat lease* » ou « *bareboat charter-party* » pour l'industrie maritime, « *dry lease* » pour l'industrie aérienne) une location sans le capitaine et l'équipage.
- 81 La location « armé et équipé » (« *full basis* » ou « *time charter-party* » dans le domaine maritime ; « *wet lease* » dans le domaine aérien) concerne une location avec le capitaine et l'équipage.
- 82 Le critère du caractère accessoire s'applique également lorsqu'il s'agit d'apprécier si des revenus de placements doivent être compris ou non dans les bénéfices générés par les activités de transport visées à l'art. 8. Certains pays exigent, par exemple, qu'un certain flux de trésorerie soit disponible ou que des obligations soient placées en garantie pour que l'activité puisse être exercée. Les revenus générés par ces placements seront considérés comme des revenus d'activités accessoires mais nécessaires à l'activité de transport maritime ou aérien⁹⁰. S'agit-il au contraire de revenus provenant d'une gestion courante des fonds, sans lien direct avec l'activité de transport maritime ou aérien, alors ces revenus ne sont pas compris dans les bénéfices visés par l'art. 8 MC OCDE.
- 83 Ainsi, dans le cas de transports dits « services point à point »⁹¹, caractérisés par la prise en charge de la marchandise en un lieu de départ pour la transporter jusqu'à une destination située à l'intérieur des terres, ce qui suppose donc que le transport maritime soit complété par un transport terrestre, cette partie terrestre peut être considérée comme un accessoire du transport maritime (international) et traitée comme telle.
- 84 Si la Convention modèle ne précise pas expressément que les profits visés comprennent également les revenus accessoires, nombreuses sont les conventions bilatérales qui apportent cette précision. Certaines comportent même une énumération des différents types de revenus spécifiquement visés⁹². Selon le cas, la location de conteneurs sera aussi spécialement mentionnée (v., p.ex. la convention franco-algérienne).
- 85 Une décision australienne considère comme comprises dans l'exploitation de navire un certain nombre d'activités liées à l'exercice de l'activité de transport, telles que, notamment, les services administratifs liés à la détermination des coûts des services rendus et à la facturation aux clients des diverses prestations de transport, la conclusion de contrats d'achat du fuel pour les navires, l'organisation du chargement des cargos en Australie et du déchargement dans le port étranger, la surveillance des performances de chaque navire, en fonction des obligations contractuelles, la conclusion des contrats d'assurance des navires⁹³. Le mo-

88 VOGEL, 1997, N 32a *ad* art. 8. Comp. U.S. Model Technical Explanation, 2006 – Art. 8 par. 2 al. 2.

89 U.S. Model Technical Explanation – Art. 8 par. 2.

90 Commentaire MC OCDE, n° 14 *ad* art. 8.

91 Ce type de services s'est considérablement développé suite à l'utilisation croissante des conteneurs.

92 V. p.ex. également les nouvelles conventions panaméennes avec le Mexique, les îles Barbades et l'Espagne.

93 ATO Interpretative Decision, ATO ID 2005/301 – Activities from the « operation of ships » in Australia by a Singapore company.

dèle US, quant à lui, énumère en son paragraphe 2, de manière non limitative, différents éléments considérés comme des profits pour la taxation des entreprises de transports internationaux maritimes ou aériens : profits tirés de la location de navires ou d'aéronefs armés et équipés « *on a full (time or voyage) basis* », profits de la location coque nue (« *on a bareboat basis* ») de navires ou d'aéronefs si le revenu locatif est accessoire aux profits résultant de l'exploitation de navires ou aéronefs en trafic international, profits de la location coque nue (« *on a bareboat basis* ») de navires ou aéronefs si ces navires ou aéronefs sont exploités en trafic international par le locataire. Le texte inclut également expressément dans les profits de transport international les transports intérieurs s'ils font partie d'un transport international, ou encore la fourniture de biens et services par des ingénieurs, des services de catering, des services de maintenance au sol ; ainsi des prestations de maintenance au profit d'autres compagnies aériennes, dans le cadre d'un accord de pool, seront considérées comme accessoires aux prestations en trafic international de l'entreprise prestataire.

Le modèle UN comporte un paragraphe spécifique permettant de préserver le pouvoir de taxation de l'État de la source : l'art. 8 par. 2 prévoit, en effet, la taxation des profits d'opérations maritimes en trafic international par l'État dans lequel le siège de direction effective de l'entreprise est situé, à moins que les activités maritimes résultant de telles opérations dans l'autre État contractant (généralement le pays en développement) ne soient plus qu'occasionnelles (« *more than casual* »). Les profits qui peuvent être taxés par l'autre État sont alors déterminés sur la base d'une allocation proportionnelle des bénéfices globaux nets recueillis par l'entreprise de ses opérations maritimes. Cette clause ne concerne que les activités maritimes, et non les activités aériennes, en trafic international. L'Inde notamment suit le modèle UN pour ce qui est du trafic maritime⁹⁴ ; elle applique le modèle OCDE pour le transport aérien, sur la base du lieu de résidence⁹⁵.

Les mêmes principes sont applicables, *mutatis mutandis*, en ce qui concerne la navigation intérieure.

VII. La navigation intérieure

Le principe de la taxation exclusive au siège de direction effective s'étend également aux bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure. Les règles relatives aux activités de navigation maritime en trafic international sont applicables *mutatis mutandis* à la navigation intérieure⁹⁶.

Seule la navigation intérieure est couverte, à l'exclusion des transports intérieurs par voie aérienne. La navigation intérieure inclut le transport par voie d'eau entre deux ou plusieurs pays mais également le transport par l'exploitant entre deux points d'un pays étranger⁹⁷.

Le trafic côtier – c'est-à-dire le trafic dont le départ et l'arrivée se font dans les eaux territoriales de l'État – n'est pas considéré comme trafic international⁹⁸.

Le Commentaire OCDE prévoit la faculté pour les États d'étendre le champ d'application de ce paragraphe aux activités de pêche, de dragage ou de remorquage en haute mer⁹⁹.

⁹⁴ V. cependant la convention Inde-Japon, où le modèle UN s'applique également au trafic aérien.

⁹⁵ MITTAL, I.738, n° 14.10-1.

⁹⁶ Commentaire MC OCDE, n° 16.1 *ad* art. 8.

⁹⁷ Commentaire MC OCDE, n° 16 *ad* art. 8.

⁹⁸ MITTAL, I.735, n° 14.6-5.

⁹⁹ Commentaire MC OCDE, n° 17.1 *ad* art. 8.

- 92 Les art. 8 al. 2 (alternative A) et 8 al. 3 (alternative B) du modèle UN sont identiques à l'art. 8 par. 2 MC OCDE. Les modèles US et belge ne traitent pas de la navigation intérieure, au contraire du modèle andin.

VIII. L'exercice de l'activité en pool, en commun ou recours à un organisme international d'exploitation

- 93 La règle de la taxation au lieu du siège de direction effective s'étend aux bénéfices provenant de la participation à un pool, à une exploitation en commun ou à un organisme international d'exploitation maritime ou aérien en trafic international. Bien que cela semble aller de soi, le commentaire prévoit la faculté pour les États de préciser que chaque participant à une telle association est taxable en proportion de sa quote-part dans l'entreprise commune¹⁰⁰.
- 94 En pratique, on rencontre différents types d'accord de coopération entre transporteurs, présentant des caractéristiques spécifiques. Ainsi, par exemple, il existe des pools de transporteurs maritimes de vrac. Dans le secteur des lignes régulières, on rencontre des consortiums, des alliances stratégiques, des accords de capacité, notamment. Les consortiums visent à fournir des services organisés en commun, grâce à divers accords techniques, opérationnels ou commerciaux. Il existe également des « conférences de lignes régulières » par lesquelles des transporteurs ou des compagnies maritimes appliquent des taux de fret commun et s'engagent dans diverses activités de coopération sur une ou plusieurs routes commerciales déterminées.
- 95 Comme le MC OCDE, le modèle UN n'applique la règle relative à l'exercice en commun qu'aux profits d'exploitation maritime et aérienne en trafic international, à l'exclusion donc des profits provenant de la navigation intérieure. Le modèle US a la même portée (il ne comporte pas de clause relative à la navigation intérieure); par contre, la règle est étendue aux activités liées à la gestion de conteneurs.
- 96 Certaines conventions ne comportent pas cette clause relative à l'exercice en commun ou en pool. Ainsi en est-il, par exemple, de la convention franco-allemande du 21 juillet 1959; les autorités compétentes françaises et allemandes ont toutefois développé une interprétation commune du paragraphe 1^{er} de l'art. 6 de cette convention, correspondant à l'art. 8 par. 1 MC OCDE, et considèrent que ce texte couvre les bénéfices d'une compagnie aérienne provenant de la participation à un pool ou à une exploitation en commun avec une ou plusieurs autres compagnies aériennes¹⁰¹; il en est de même pour la convention franco-belge¹⁰².
- 97 Lorsqu'elle comporte une telle clause, la convention doit s'appliquer strictement: un accord de « slot sharing »¹⁰³ n'est pas un accord de pool, de sorte que les profits générés

100 Commentaire MC OCDE, n° 24 ad art. 8; VOGEL, 1997, N 32 ad art. 8.

101 BOI (France) 14 B - 1 - 08 n° 89 du 8 octobre 2008.

102 BOI (France) 14 B - 4 - 81 n° 91 du 13 mai 1981. Cet accord précise quels sont les groupements visés.

103 Partage par des entreprises de transport de conteneurs de l'espace sur un navire, avec d'autres transporteurs. V. p.ex., ITAT Mumbai, 28 octobre 2008, n° 8471/2004 et 245/2005; *Delmas Shipping South Africa Ltd. et Parekh Marine AG Ltd.*, disponible sur online.ibfd.org; ITAT Mumbai, *Balaji Shipping*, n° 3024 et 3215/2009, Tax Notes Intl. 2012 904, disponible sur online.ibfd.org.

par un « *slot arrangement* » ne sont pas couverts par l'art. 8¹⁰⁴. Un tribunal indien exige que les membres du consortium détiennent les navires en propriété, en location ou en affrètement¹⁰⁵.

IX. Relations entre les articles 7 et 8 MC OCDE

L'art. 8 pose le principe de la taxation de l'entreprise de transport international, maritime ou aérien, au lieu du siège de direction effective. En tant que disposition spéciale, l'art. 8 prévaut sur l'art. 7 ; ce point de vue est reconnu tant par l'OCDE que par le modèle US¹⁰⁶ et par le modèle UN (qui reproduit le Commentaire OCDE)¹⁰⁷. L'art. 8 ne s'applique cependant qu'aux activités de transport international en trafic maritime ou aérien. On considère, par conséquent, que la part de l'activité de l'entreprise qui est exclusivement de trafic national n'est pas couverte par l'art. 8¹⁰⁸ (à moins que ces activités ne puissent être considérées comme accessoires).

Il peut arriver qu'une telle entreprise dispose d'un établissement stable dans un autre pays. 99

S'il y a établissement stable en raison de l'activité de transport international, la taxation se fera en application de l'art. 8, c'est-à-dire au lieu du siège de direction effective, et non au lieu de situation de l'établissement stable. Par exemple, si une entreprise algérienne exploitant des navires en trafic international et ayant son siège de direction effective en Algérie dispose d'un établissement stable en France dans le cadre de cette même activité, l'établissement stable n'est pas imposable en France ; l'entreprise est imposable en Algérie, lieu du siège de direction effective, pour l'ensemble de ses profits tirés de l'exploitation en trafic maritime international¹⁰⁹.

Par contre, si l'établissement stable n'est pas lié à cette activité de transport, la taxation se fera en application de l'art. 7, soit dans l'État de situation de l'établissement stable, pour autant qu'il s'agisse de bénéfices d'entreprise. Il en va de même si l'établissement est engagé dans une activité de transport maritime ou aérien qui n'est pas internationale (ou qui n'est pas de navigation intérieure au sens de l'art. 8), pour autant que les revenus constituent des bénéfices d'entreprises¹¹⁰. La situation devient plus délicate lorsque l'établissement stable n'est pas exclusivement engagé dans des activités visées par l'art. 8 : on considère pourtant que l'art. 8 doit s'appliquer à la partie des profits tirés de l'activité de transport international¹¹¹. 100

104 ITAT Mumbai (Inde), 7 mars 2012, n° 8854/2010, aff. *Hapag Lloyd Container Line GmbH*, concernant la convention entre l'Allemagne et l'Inde (KPMG Flash News [India] 14 mars 2012 ; online.ibfd). Comp. avec la position administrative vietnamienne : Circular n° 133/2004/ITIT-BTC of December 31, 2004 guiding the implementation of the agreements on double taxation avoidance with respect to taxes on income and property between Vietnam and other countries and in force in Vietnam, exemple 10, disponible sur http://moj.gov.vn/vbpq/en/Lists/Vn%20bn%20php%20lut/View_Detail.aspx?ItemID=7216.

105 ITAT Mumbai, 25 novembre 2008, n° 4964, disponible sur online.ibfd.org. (relatif à la convention Inde-Brésil).

106 U.S. Model Technical Explanation, 2006, commentaire du par. 1 *ad* art. 8.

107 Commentaire de la convention franco-algérienne, point 51 ; Australie Taxation Ruling TR 2008/8, points 52 ss ; VOGEL, 1997, N 26 *ad* art. 8 ; BECKERMANN, 152.

108 VOGEL, 1997, N 35a *ad* art. 8.

109 V. également le U.S. Model Technical Explanation, 2006, par. 1 *ad* art. 8.

110 VOGEL, 1997, N 26 *ad* art. 8.

111 Commentaire MC OCDE, n° 20 *ad* art. 8 ; VOGEL, 1997, N 35 *ad* art. 8 ; SARNO, 263.

- 101 Une application de ces principes est faite par le Conseil d'État français¹¹² qui a considéré qu'une société de droit suisse ayant son siège en Suisse, et qui exerçait des activités de transport aérien international, ainsi que des activités de maintenance d'avions et de formation de pilotes à partir des installations dont elle disposait dans le « secteur suisse » de l'aéroport de Bâle-Mulhouse, situé sur le territoire français, doit être assujettie à l'impôt sur les sociétés français sur la base des bénéfices que lui ont procurés les prestations de maintenance d'avions et de formation de pilotes qu'elle a effectuées pour le compte de tiers : ces activités constituent des « activités de prestations de services distinctes de celle de transporteur aérien et qui, quels que soient les objectifs économiques poursuivis, n'en sont pas le simple prolongement », de sorte que la société ne peut se prévaloir de l'art. 8 (de la convention franco-suisse)¹¹³. C'est là une conception restrictive de l'art. 8 ; le Commentaire OCDE conduit à une solution différente, puisqu'il précise que lorsqu'une entreprise de transport maritime ou aérien en trafic international dispose d'actifs ou de personnel dans un pays étranger, les services qui peuvent être rendus par ces personnes ou ces actifs à d'autres entreprises de transport doivent être considérés comme directement liés ou accessoires à l'exploitation, par l'entreprise, de navires ou aéronefs en trafic international, de sorte que les bénéfices tirés de ces activités sont couverts par l'art. 8¹¹⁴.
- 102 Le bénéfice provenant de la vente de billets par un agent installé aux Philippines, pour le compte d'une entreprise dont le siège de direction effective est dans un autre État, alors que cette entreprise n'exploite aucune activité de transport en liaison avec les Philippines, n'est pas visé par l'art. 8 de la convention, mais bien par l'art. 7¹¹⁵. Suivant le Commentaire US, cependant, une telle situation serait couverte par l'art. 8 et non par l'art. 7¹¹⁶. Le Commentaire OCDE considère que les ventes de tickets par une entreprise de transport pour le compte d'autres entreprises de transport, sur un site qu'elle exploite principalement pour la vente de tickets pour les transports maritimes et aériens qu'elle-même exploite en trafic international, sont directement liées à ses activités ou ont un caractère accessoire par rapport à ses propres ventes et tombent donc bien dans le champ d'application de l'art. 8¹¹⁷.

112 C.E. fr., 3^e section, 31 juillet 2009, n° 297933, *min. c/Sté Swiss International Air Lines AG*, Dr. Fiscal, 2009, n° 50, 27, comm. 580 et note DIBOUT, P. Dans le même sens, Cour Admin. d'appel de Nancy, 3 juin 2010, n° 09NC00583, *Swiss International Air Lines AG*, disponible sur www.legifrance.gouv.fr.

113 En l'espèce, l'application de taxation au lieu du siège de direction effective aurait conduit à attribuer le droit d'imposition à la Suisse.

114 Commentaire MC OCDE, n° 10 *ad* art. 8 ; v. également le Commentaire MC OCDE, n° 10.1 *ad* art. 8. Ainsi du revenu de la location par une compagnie aérienne d'un immeuble mis à disposition d'un sous-contractant à qui elle sous-traite la manutention de fret : ITAT Delhi, 31 mars 2008, n° 87 et 88/2002, *KLM Royal Dutch Airlines*, disponible sur online.ibfd.org. Autre serait le cas d'une école de parapente disposant d'un local servant aux cours et à la conservation du matériel dans l'autre État contractant : l'école d'apprentissage du parapente n'est pas une activité de transport aérien au sens de l'art. 6 de la convention austro-allemande (Cour suprême administrative autrichienne, 19 mars 2008, disponible sur online.ibfd.org).

115 MITTAL, 1.732, n° 14.6-2.

116 2006 U.S. Model Technical Explanation – Art. 8 par. 1 : « Thus, if a US airline has a ticket office in the other State, that State may not tax the airline's profits attributable to that office under Article 7 ».

117 Commentaire MC OCDE, n° 8 *ad* art. 8.

De même, lorsque le siège de direction effective se trouve dans un pays tiers, l'art. 8 ne trouve pas à s'appliquer dans les relations entre les deux États contractants, au profit, le cas échéant, de l'art. 7¹¹⁸. 103

En l'absence d'une clause relative au transport maritime et aérien dans la convention, les autres clauses conventionnelles s'appliquent normalement. La convention entre l'Inde et la Suisse ne comporte pas de clause relative à ces transports, et son art. 7 exclut expressément de son champ d'application les profits de l'exploitation de navires en trafic international. Les autorités fiscales indiennes considèrent que la disposition résiduaire n'est pas applicable non plus, de sorte que ces profits ne sont pas couverts par la convention¹¹⁹. 104

X. Relations entre l'article 8 et l'article 12 MC OCDE relatif aux redevances

Certaines conventions ont pour effet que les profits tirés par le bailleur de la location « coque nue » tombent dans le champ d'application de l'art. 8 en tant que « bénéfices provenant de l'exploitation de navires ou aéronefs » et de l'art. 12 relatif aux redevances lorsqu'il inclut dans la notion de « redevances » les paiements reçus pour l'utilisation d'équipement industriel, commercial ou scientifique. Dans cette situation, on fera en principe prévaloir l'application de l'art. 8, à moins que le texte conventionnel n'impose la règle relative aux redevances¹²⁰. 105

Par ailleurs, selon les termes de la convention considérée, la location de conteneurs peut également être visée par l'art. 12 (v. point XII ci-après, N 109 ss). 106

Le MC OCDE n'inclut plus dans la définition des redevances les paiements reçus pour l'utilisation d'équipement industriel, commercial ou scientifique, qui sont désormais traités en application des dispositions générales de la convention¹²¹. 107

XI. Relations entre l'article 8 et les articles 10 et 11 MC OCDE (intérêts et dividendes)

Les dividendes et intérêts recueillis par l'entreprise de transport maritime ou aérien sont régis par les art. 10 et 11 MC OCDE. De même, les dividendes versés par ces entreprises sont soumis à l'art. 10¹²². Cependant, lorsqu'ils sont considérés comme des revenus accessoires de l'activité de transport maritime ou aérien, ces revenus tombent dans le champ d'application de l'art. 8. Suivant le Commentaire OCDE, ces revenus doivent « faire partie intégrante » de l'activité d'exploitation des navires ou aéronefs en trafic international. Les intérêts générés par des capitaux placés en garantie en raison de l'activité maritime ou aérienne sont donc couverts par l'art. 8. Par contre, ne sont pas couverts les revenus provenant des activités de gestion financière et d'investissement de l'entreprise¹²³. 108

¹¹⁸ VOGEL, 1997, N 26 *ad* art. 8.

¹¹⁹ Advance Ruling du 30 septembre 2009, Tax Notes Intl. 2009 179-180.

¹²⁰ V. notamment Australie Taxation Ruling 2008/8, points 53-55.

¹²¹ Sp. les art. 5 et 7 : v. *infra* N 112.

¹²² Commentaire MC OCDE, n° 14 *ad* art. 8.

¹²³ Commentaire MC OCDE, n° 14 *ad* art. 8 ; VOGEL, 1997, N 30a *ad* art. 8.

XII. La location de conteneurs

- 109 L'art. 8 MC OCDE ne traite pas de la location des conteneurs. Cette question a fait l'objet d'une prise de position du Conseil de l'OCDE du 13 septembre 1983. Cette position n'est cependant plus à jour.

A. Les règles OCDE

- 110 La location de conteneurs s'est considérablement développée à partir des années 1970. Initialement, les conteneurs appartenaient aux transporteurs ou aux propriétaires de navires. Peu à peu, se sont développées des sociétés de location spécialisées qui, à l'heure actuelle, détiennent la plus grande part des conteneurs existant dans le monde. Ces sociétés ont plusieurs fonctions : fournir des conteneurs, selon les besoins, et par là même assurer l'organisation et la gestion de cette fonction de location de par le monde ; participer à des montages financiers spécifiques, par exemple via des locations-ventes.
- 111 La fonction essentielle de ces sociétés reste, cependant, l'activité de location. Celle-ci est généralement organisée à l'échelle mondiale : l'entreprise gère plusieurs dizaines de milliers de conteneurs ; elle doit, pour ce faire, disposer d'entrepôts. Ces activités de location entraînent diverses activités de type commercial et des mouvements financiers. Leur gestion requiert d'importants moyens informatiques.
- 112 Le secteur se caractérise donc par une forte centralisation des activités de gestion, généralement au siège de l'entreprise, ainsi que par l'existence de nombreux entrepôts. La négociation et la conclusion des contrats peuvent être assurées, soit de manière centralisée par la société elle-même, soit par ses agents locaux ou par l'exploitant du dépôt.
- 113 La location en tant que telle peut prendre plusieurs formes, et le Conseil de l'OCDE relève :
- les formules de location pour un ou plusieurs parcours, comprenant soit la location pour des parcours simples, d'un entrepôt à un autre, soit la location pour des parcours circulaires, à partir d'un entrepôt avec retour dans le même entrepôt, soit une location mixte combinant parcours simple avec option de parcours circulaire ;
 - les formules de location de durée limitée à moins d'un an, comprenant des locations à durée minimale imposée, avec faculté de prorogation, des locations à durée minimale déterminée avec option de renouvellement, ou des locations à terme fixe ;
 - les formules de location de longue durée, d'un an ou plus, comprenant des locations à durée minimale avec faculté de prorogation, à durée minimale avec option de renouvellement, à durée minimale avec option de dénonciation anticipée après un certain délai, de location avec option d'achat à prix fixe ou de location-vente.
- 114 Une position du Conseil de l'OCDE de 1983 indique que les revenus de la location de conteneurs relèvent au premier chef de l'art. 12 (redevances), et s'ils sont perçus par une entreprise, des art. 7 (bénéfices des entreprises) et 5 (établissements stables)¹²⁴. Cette position était fondée sur le texte de l'art. 12 qui comprenait, parmi les redevances, les rémunérations « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ». Cette mention ayant été supprimée depuis lors, ces revenus de location ne peuvent plus être traités comme des redevances¹²⁵ et doivent donc relever des disposi-

¹²⁴ Position de 1983, point 13.

¹²⁵ Certains pays avaient cependant formulé des réserves.

tions concernant l'imposition des bénéfices des entreprises, tels que définis aux art. 5 et 7¹²⁶. Cette solution s'est finalement imposée, au niveau de l'OCDE, de préférence à une extension de l'art. 8 : une majorité de pays a en effet considéré que la location de conteneurs « n'était pas fondamentalement différente de la location d'autres équipements industriels et scientifiques ... »¹²⁷.

L'application des règles relatives aux profits d'entreprises et aux établissements stables suscite cependant des difficultés, en raison des particularités de la location de conteneurs. 115

Le Commentaire OCDE¹²⁸ renvoie à la position de 1983 qui détermine certaines conditions permettant d'établir l'existence ou non d'un établissement stable. 116

Ainsi, si une société de location de conteneurs est propriétaire de l'entrepôt et l'exploite, on pourrait considérer qu'elle dispose d'un établissement stable dans l'État de situation dudit entrepôt. Cependant, le Comité des affaires fiscales recommande qu'il soit fait application de l'art. 5 par. 4, et que, par conséquent, l'entrepôt ne soit pas considéré comme un établissement stable, soit parce qu'il est fait usage des installations aux seules fins de stockage ou de livraison (par. 4 lit. a et b), soit parce que l'usage de l'entrepôt se ferait aux seules fins d'exercer « toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire (par. 4 lit. e) »¹²⁹. 117

Dans d'autres cas, la société de location utilise des entrepôts appartenant à des entreprises indépendantes, qui les gèrent et s'occupent de transmettre les conteneurs aux divers preneurs. L'exploitant de l'entrepôt sera rémunéré sur une base mixte, comprenant un forfait et une redevance spéciale fixée en fonction de l'utilisation effective de l'entrepôt et des services fournis. S'il est exploité par une entreprise indépendante, l'entrepôt ne constitue pas un établissement stable de la société de location¹³⁰. 118

Lorsque l'entrepôt appartient à un tiers qui intervient comme agent indépendant agissant dans le cadre ordinaire de son activité et qu'il est exploité par ce tiers, cet entrepôt ne doit pas être considéré comme un établissement stable de la société de location¹³¹. Dans les autres cas, il y aura établissement stable, selon l'art. 5 par. 5 (agent dépendant). Si l'entrepôt-agence appartient à la société de location qui l'exploite elle-même, il y a établissement stable. 119

Le Comité recommande en outre que le statut d'agent indépendant soit reconnu à l'exploitant qui offre ses services à plusieurs entreprises¹³². 120

Les opérations d'inspection et de réparation des conteneurs effectuées par des inspecteurs et/ou des ateliers de réparation indépendants ne sont pas le fait d'un établissement stable de la société de location. Même si l'on devait considérer qu'il y a installation fixe d'affaires, ces activités devraient être considérées comme préparatoires ou auxiliaires au sens de l'art. 5 par. 4, excluant l'existence d'un établissement stable¹³³. 121

126 Commentaire MC OCDE, n° 9 *ad* art. 12, La location de conteneur relève de l'art. 7(1) et non de l'art. 8 du traité entre l'Inde et les Pays-Bas (ITAT Mumbai), 2 juillet 2010, n° 2727/mum/2006, online.lbfd.org.

127 Position de 1983, point 17.

128 Commentaire MC OCDE, n° 9 *ad* art. 5.

129 Position de 1983, point 23.

130 Position de 1983, point 21.

131 Art. 5 al. 6 ; position de 1983, point 25.

132 Commentaire MC OCDE, n° 36 et 37 *ad* art. 5 ; Position de 1983, point 26.

133 Position de 1983, point 29.

- 122 Une succursale opérationnelle de la société de location, chargée de gérer les demandes de conteneurs, d'exploiter l'entrepôt, d'assurer l'inspection et la réparation des conteneurs, éventuellement aussi de prospecter des clients ou de rechercher des contrats, constituera, quant à elle, un établissement stable¹³⁴.
- 123 En ce qui concerne la détermination des bénéfices à attribuer à l'établissement stable, la position de 1983 distingue le cas de l'entrepôt simple et de l'entrepôt-agence, d'une part, de celui de la succursale opérationnelle.
- 124 Dans le cas de l'entrepôt simple et de l'entrepôt-agence, les bénéfices comprennent la rémunération due pour l'exploitation de l'entrepôt (déterminés *at arm's length*) et sont diminués des dépenses engagées pour l'entrepôt ainsi que d'une fraction appropriée des dépenses du siège comprenant notamment les frais généraux administratifs.
- 125 Dans le cas de la succursale opérationnelle, le bénéfice sera déterminé sur la base d'une analyse fonctionnelle des opérations de l'établissement stable et du siège social. Les dépenses comprendront une partie des frais généraux d'administration ; elles incluront également les charges de financement des conteneurs, leurs amortissements et frais de gestion.

B. Les autres modèles

- 126 Dans le modèle UN, les revenus de la location de conteneurs restent traités comme des « redevances » visées par l'art. 12 par. 3 et ne sont donc pas visés par l'art. 7¹³⁵. Cependant, les revenus réalisés par une entreprise engagée dans l'exploitation en trafic international de la location de conteneurs, dans la mesure où cette location est complémentaire ou secondaire par rapport aux opérations internationales maritimes ou aériennes tombent dans le champ d'application de l'art. 8.
- 127 Une disposition du modèle U.S. traite spécifiquement de la location de conteneurs, dans la clause relative au transport maritime et aérien. Selon l'art. 8 al. 3 de ce modèle, les profits tirés par une entreprise d'un État contractant de l'usage, l'entretien ou la location de conteneurs, y compris l'équipement requis pour leur transport sont taxables exclusivement dans cet État, à moins que ces conteneurs soient utilisés pour des transports uniquement dans l'autre État contractant. Suivant le Commentaire U.S., peu importe ici que le bénéficiaire du revenu soit engagé dans l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international ou que l'entreprise ait ou non un établissement stable dans l'autre État. Seul le revenu de l'usage, l'entretien ou la location de conteneurs qui est accessoire aux autres revenus provenant du trafic international est couvert par l'article 8.
- 128 L'art. 8 al. 3 du modèle stipule que les profits d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'usage, de l'entretien ou de la location de conteneurs est imposable uniquement dans cet État, sauf dans la mesure où ces conteneurs sont utilisés uniquement pour le transport entre deux points à l'intérieur de l'autre État contractant. Dans le modèle belge, la location de conteneurs est visée par l'art. 8 s'il s'agit d'une activité accessoire à l'activité de transport international.

134 Position de 1983, point 30/31.

135 Comm. UN points 24-25.

XIII. Gains en capital

Le traitement des gains en capital relève de l'art. 14 par. 3 MC OCDE : « Les gains provenant de l'aliénation de navires ou aéronefs exploités en trafic international, de bateaux servant à la navigation intérieure ou de biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux, ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé. » 129

Le parallélisme avec le principe fixé par l'art. 8 est assuré : un pouvoir d'imposition exclusif est attribué à l'État où se situe le siège de direction effective. 130

Le terme « aliénation » vise tant la vente ou l'échange de biens qu'une aliénation partielle, une expropriation, un apport en société, la vente de droits, et même, cas qui sera sans doute moins fréquent dans le domaine considéré, la donation ou la mutation de biens par décès. 131

Seuls sont visés, cependant, les gains en capital réalisés par l'entreprise exploitant les navires ou aéronefs en trafic international ou les bateaux en navigation intérieure, soit dans le cadre des activités propres, soit dans le cadre de la location de ces navires, bateaux et aéronefs tout armés et équipés. Sont par contre exclus du champ d'application de cet art. 14 par. 3 les gains en capital réalisés par des entreprises qui n'exploitent pas les navires, bateaux et aéronefs, sauf dans le cas d'une location occasionnelle « coque nue »¹³⁶. 132

Généralement, un parallélisme est assuré entre la règle de principe retenue par l'art. 8 et la règle relative à la taxation des gains en capital : le choix du critère du siège de direction effective ou de la résidence s'applique, logiquement, pour la taxation des profits et pour la taxation des gains en capital. Il en va ainsi dans le MC OCDE (siège de direction effective), mais également dans le modèle US (résidence) ou encore dans le modèle UN. 133

Le modèle andin, cependant, retient le critère de la résidence légale pour la taxation des profits¹³⁷, et se réfère au lieu où le navire, l'aéronef, le bus ou les autres véhicules de transport sont enregistrés au moment de leur transfert¹³⁸. 134

Le champ d'application de la clause US est plus large : sont visées les plus-values résultant de l'aliénation de navires ou aéronefs exploités ou utilisés en trafic international, ainsi que des propriétés personnelles afférentes à l'exploitation ou l'usage de ces navires ou aéronefs. Par contre, la clause ne s'étend pas à la navigation intérieure. De même, la taxation des plus-values réalisées lors de l'aliénation des conteneurs, y compris les remorques, barges et l'équipement requis pour le transport de ces conteneurs, est réservée à l'État de résidence de l'entreprise, à moins que ces conteneurs ne soient utilisés que pour le transport entre deux points dans l'autre État contractant. 135

Certaines conventions contiennent une disposition spécifique. Ainsi, l'art. 8 de la convention entre le Royaume-Uni et les États-Unis d'Amérique stipule que les gains résultant de l'aliénation des « navires, aéronefs ou containers dont l'entreprise est propriétaire et qu'elle utilise est taxable dans l'État qui a le pouvoir de taxation »¹³⁹. 136

¹³⁶ Commentaire MC OCDE, n°28.1 *ad* art. 13.

¹³⁷ Art. 8 du modèle andin.

¹³⁸ Art. 12 du modèle andin.

¹³⁹ « Gains derived by an enterprise of a Contracting State from the alienation of ships, aircraft or containers owned and operated by the enterprise, the income of which is taxable only in that State, shall be taxed only in that State » (art. 8 [6]).

- 137 Il peut arriver que la convention ne vise pas les gains en capital réalisés lors de l'aliénation de bateaux, navires ou aéronefs. Dans ce cas, les dispositions générales de la convention trouvent, le cas échéant, à s'appliquer. La caractérisation comme bien meuble ou immeuble se fait, conformément à l'art. 6 par. 2 MC OCDE, en application du droit interne de l'État concerné. En règle générale, on considère les bateaux, navires et aéronefs comme des biens meubles¹⁴⁰.

XIV. Fortune

- 138 La cohérence du MC OCDE, en ce qui concerne la taxation des navires et aéronefs, est également assurée en matière d'imposition de la fortune constituée par de tels biens, puisqu'ici encore c'est l'État du siège de direction effective de l'entreprise exploitant ces biens qui se voit attribuer une compétence exclusive d'imposition (art. 22 par. 3). De même, cette règle ne s'applique qu'aux entreprises qui exploitent elles-mêmes lesdits biens, pour leurs propres activités de transport ou dans le cadre de location de bateaux, navires ou aéronefs tout armés et équipés. Si l'entreprise n'exploite pas elle-même ou donne en location « coque nue », la fortune constituée par ces biens est, suivant le Commentaire OCDE, visée par l'art. 22 par. 2 ou 4. On note que le Commentaire qualifie ces biens, pour l'application de la convention, de biens mobiliers¹⁴¹.
- 139 Par extension, il faut considérer que la règle de l'art. 8 par. 3 (taxation au lieu du port d'attache lorsque le siège de direction effective se trouve à bord d'un navire ou d'un bateau) s'applique également à l'imposition de la fortune¹⁴².
- 140 En tant que règle d'exception, la taxation au lieu de résidence effective est strictement limitée aux bateaux, navires et aéronefs, de sorte que les biens immobiliers affectés à leur exploitation sont, eux, imposables dans l'État où ils sont situés¹⁴³.
- 141 De même, le modèle UN retient le lieu du siège de direction effective pour la taxation du capital représenté par les navires et aéronefs exploités en trafic international et pour les bateaux engagés dans le transport intérieur ; la règle s'étend à tous biens mobiliers utilisés dans le cadre de l'exploitation de ces navires, bateaux et aéronefs (art. 22 al. 2).
- 142 Le modèle andin prévoit la taxation des biens au lieu de leur situation¹⁴⁴, étant entendu que les aéronefs, navires, bus et autres véhicules de transport, ainsi que les biens meubles utilisés pour leur exploitation sont localisés dans l'État où ils sont enregistrés en tant que propriété¹⁴⁵.

XV. Divers

A. Existence de traités spécifiques

- 143 De nombreux traités bilatéraux ont été conclus par les États visant à préciser le traitement fiscal des entreprises de navigation aérienne et maritime. Le plus souvent, ces traités prévoient une exemption ou une immunisation d'impôt réciproque pour les sociétés natio-

140 Ce sera généralement le cas des bâtiments utilisés par la navigation.

141 Sur cette question, v. Commentaire MC OCDE, n° 4 ad art. 22.

142 Commentaire MC OCDE, n° 4 ad art. 22.

143 Commentaire MC OCDE, n° 4 ad art. 22.

144 Art. 17 du modèle andin.

145 Art. 18, a) du modèle andin.

nales d'aviation de l'autre État contractant. Bien souvent, ces traités sont antérieurs aux conventions fiscales bilatérales préventives de double imposition. Se pose dès lors la question de savoir comment ces deux traités trouvent à s'appliquer. Cette question doit en outre s'envisager dans le contexte plus large, spécialement sur le territoire de l'Union européenne, de la libéralisation des secteurs des transports.

Certaines conventions préventives de double imposition prévoient spécifiquement la primauté de la convention préventive lorsqu'elle est plus favorable au contribuable¹⁴⁶. D'autres peuvent préciser que la clause spécifique du traité aérien ne s'applique plus en présence d'une convention préventive de double imposition¹⁴⁷. En l'absence de précision, les principes généraux d'application de la loi dans le temps seront mis en œuvre.

144

B. Régimes particuliers d'imposition

Actuellement, la fiscalité du secteur des transports maritimes se caractérise par l'existence, dans de nombreux pays, de régimes d'imposition particuliers. La plupart de ces régimes ne sont pas ou plus considérés comme dommageables par les instances de l'OCDE¹⁴⁸ ou de l'Union européenne¹⁴⁹. L'Union européenne, consciente de l'importance et des particularités du secteur maritime a par ailleurs adapté sa réglementation en matière d'aides d'État¹⁵⁰.

145

Pour l'application des conventions fiscales, il conviendra de déterminer, au cas par cas, si ces régimes particuliers – on pense plus spécifiquement aux taxes au tonnage – sont des impôts visés par l'art. 2 MC OCDE. Deux méthodes sont principalement utilisées pour les taxes au tonnage : soit le revenu est déterminé forfaitairement en fonction du tonnage net, et il est soumis à l'impôt des sociétés, soit la taxe au tonnage est un droit direct calculé en fonction du tonnage brut, l'entreprise étant alors exonérée de l'impôt des sociétés. Dans le premier cas, la taxe entre dans le champ d'application de la convention. Le second cas est plus délicat et sera résolu sur base du texte conventionnel.

146

146 V. p. ex. l'art. VIII du Protocole à la Convention entre les Pays-Bas et les Emirats Arabes Unis.

147 V. p. ex. l'article 9 du traité entre la Belgique et le Gouvernement de Hong-Kong concernant les services aériens, du 6 avril 1998.

148 V. Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables, Note d'application consolidée, indications pour l'application du Rapport 1998 aux régimes fiscaux préférentiels, sp. 88-104. Certains régimes nationaux sont cependant mis en cause par la Commission européenne.

149 Rapport Primarolo.

150 V. « Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime », Commission européenne, 1997, J.O. C205 du 5 juillet 1997.