



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEURS : *****
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX PARTICULIERS

DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MANDATAIRES ET
AUX FIDUCIES

DATE : LE 14 MAI 2021

OBJET : **TRAITEMENT FISCAL D'UNE INDEMNITÉ – VOLONTARIAT
INTERNATIONAL EN ENTREPRISE**
N/RÉF. : 20-053670-001

La présente donne suite à la demande que vous nous avez transmise ***** et concerne le traitement fiscal d'une indemnité versée à un particulier dans le cadre du programme de volontariat international en entreprise, ci-après « V.I.E. ».

FAITS

Notre compréhension des faits relatifs à la demande est la suivante :

- Le particulier est un citoyen français qui a quitté son emploi en France afin de participer au programme V.I.E.
- Le programme V.I.E. a été mis en place pour faciliter et accélérer le développement des entreprises françaises à l'étranger¹. Dans le cadre de ce programme, une entreprise française confie à un ressortissant français âgé entre

¹ Selon notre compréhension, V.I.E. est un programme volontaire et remplace, en France, le service militaire obligatoire qui n'est plus en vigueur.

18 et 28 ans une mission professionnelle à l'étranger, d'une durée de 6 à 24 mois, essentiellement auprès d'un établissement de l'entreprise française ou auprès d'une entreprise liée à l'entreprise française par un accord de partenariat².

- Les conditions encadrant la participation d'une personne au programme V.I.E. sont prévues notamment dans la législation française. Certaines conditions du programme peuvent toutefois être négociées, par exemple l'offre des cours de mise à niveau linguistique, la fourniture des équipements nécessaires à l'exécution de la mission, la fourniture d'un véhicule de service ou la prise en charge totale ou partielle du logement du participant³.
- Business France est l'agence nationale à laquelle le gouvernement français a délégué la gestion du programme V.I.E.⁴.
- Business France conclut un contrat avec une entreprise française qui sélectionne un participant dans le cadre du programme V.I.E.⁵.
- Le participant sélectionné signe une lettre d'engagement envers Business France.
- Selon la lettre d'engagement signée par le particulier le ***** 20X1, celui-ci est affecté auprès de ***** située ***** (au Québec), ci-après « Organisme d'accueil canadien », pour le compte de ***** située en France, ci-après « Organisme d'accueil français », pour une mission débutant le ***** 20X1 et se terminant le ***** 20X3.

² Articles L111-2, L122-1 et L122-3 du Code du service national (France). Le volontariat est également ouvert, sous certaines conditions, aux ressortissants des États membres de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen; Business France, « Qu'est-ce que le V.I.E.? »: « Le V.I.E. ou Volontariat International en Entreprise est un dispositif RH de mobilité internationale sécurisé par l'État français qui permet à une entreprise de droit français de confier une mission professionnelle à l'étranger, à un talent français ou ressortissant de l'Espace Économique Européen, âgé de 18 à 28 ans en début de mission. », en ligne : <https://www.businessfrance.fr/vie-home>.

³ Mon Volontariat International, en ligne : <https://mon-vie-via.businessfrance.fr/faq>.

⁴ Mon Volontariat International, en ligne : https://mon-vie-via.businessfrance.fr/qu-est-ce-que-le-volontariat-international#qui_sommes-nous; Décret no 2014-1571 du 22 décembre 2014 relatif à l'agence Business France, en ligne : <https://www.businessfrance.fr/Media/PRODUCTION/PROCOM/Qui%20sommes-nous/D%C3%A9cret%20officiel%20cr%C3%A9ation%20de%20Business%20France.pdf>.

⁵ Business France, « Une formule RH flexible pour s'adapter à votre projet », en ligne : <https://www.businessfrance.fr/vie-une-formule-rh-flexible-avantage-3>; Mon Volontariat International, en ligne : <https://mon-vie-via.businessfrance.fr/faq>.

-
- Pendant la durée de sa mission, le particulier doit participer aux projets ***** auprès de l'Organisme d'accueil canadien. Plus précisément, ses fonctions consistent à *****.
 - Pendant son séjour au Canada, le particulier est placé sous l'autorité du Service Économique de l'Ambassade de France.
 - Le particulier est placé sous la responsabilité du président de l'Organisme d'accueil canadien. Un responsable de l'Organisme d'accueil français lui a également été assigné pour ses séjours sur le territoire français, s'il y a lieu.
 - Le particulier doit être présent à son poste à la date fixée pour son arrivée et pour la durée de sa mission. Il doit accomplir sa mission dans les locaux de l'Organisme d'accueil canadien sous la supervision de son responsable local.
 - Le particulier doit accomplir sa mission à temps plein et consacrer l'intégralité de son activité aux tâches qui lui sont confiées, à l'exclusion de toute autre activité rémunérée publique ou privée.
 - Le particulier a le devoir de réserve, de discrétion et de confidentialité dans l'exercice de ses fonctions.
 - Le particulier ne peut pas se déplacer hors de la zone de son affectation sans l'autorisation préalable de Business France ou du Service Économique de l'Ambassade de France.
 - Pendant la durée de la mission, le particulier doit rédiger deux rapports d'activités et les remettre à Business France.
 - Le particulier doit assister à une réunion d'intégration obligatoire organisée par Business France et à toute formation proposée par l'Organisme d'accueil français.
 - Le particulier a droit à des congés annuels de 2,5 jours par mois de service effectué et à des jours fériés fixés en accord avec son responsable dans l'Organisme d'accueil canadien. Le particulier a également droit à des congés de maladie, de maternité et d'adoption ainsi qu'à des congés exceptionnels pour événements familiaux.

- ~~~~~
- Business France souscrit, pour le compte de l'Organisme d'accueil français, un contrat d'assurance de groupe visant à procurer au particulier notamment les bénéfices des prestations en nature de l'assurance maladie, des prestations de maternité, des prestations d'invalidité, des prestations relatives à un accident de travail et maladies professionnelles ainsi qu'une assurance au titre de la responsabilité civile personnelle du particulier.
 - La participation au programme V.I.E. donne droit au paiement d'une indemnité mensuelle, en l'occurrence *****, effectif dès le premier jour du mois d'affectation du particulier. Business France verse l'indemnité au particulier à la fin de chaque mois d'affectation de celui-ci.
 - Dans le présent cas, comme pour toutes les formes de volontariat international, une partie de l'indemnité ***** est fixée par décret en France⁶.
 - L'autre partie de l'indemnité ***** est fixée par arrêté ministériel en France. Il s'agit d'un montant supplémentaire fixé à un taux uniforme en fonction de l'affectation géographique du particulier et qui serait nécessaire à sa subsistance, à son équipement et à son logement⁷.
 - La rupture anticipée de la mission ne peut survenir que dans certaines circonstances. Ainsi, Business France peut mettre fin à la mission du particulier notamment en cas de force majeure, en cas de faute grave du particulier ou dans le cas d'une demande conjointe du particulier et de son organisme d'accueil⁸.
 - En cas de faute autre que personnelle, la responsabilité pécuniaire de l'État est substituée à celle d'un participant affecté à l'étranger dans le cadre du programme V.I.E.⁹.

⁶ Article L122-12 du Code du service national (France).

⁷ *Ibid.*

⁸ Article L122-8 du Code du service national (France). Dans le cas de la rupture anticipée en raison d'une faute grave entre autres, le remboursement des frais occasionnés est généralement demandé au participant au programme V.I.E., ces frais comprenant, entre autres, le montant d'une indemnité indûment versée au titre de périodes de préavis non effectuées.

⁹ Article L122-18 du Code du service national (France).

QUESTION

Est-ce que l'indemnité versée par Business France au particulier dans le cadre du programme V.I.E. doit être incluse dans le revenu du particulier et, dans l'affirmative, est-ce que le montant de cette indemnité constitue un montant exonéré d'impôt en vertu d'un accord fiscal visé au paragraphe *a* de l'article 725 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI »?

RÉPONSE

Traitement fiscal de l'indemnité

Déterminer le traitement fiscal de l'indemnité reçue par le particulier pour l'application de la LI est une question qui doit être analysée à la lumière de tous les faits propres à une situation particulière et non uniquement à la lumière de l'appellation que les parties donnent à un montant.

L'article 32 de la LI prévoit, sous réserve de la partie I de la LI, que le revenu d'un particulier provenant pour une année d'imposition d'une charge ou d'un emploi est le traitement, le salaire et toute autre rémunération qu'il a reçus pendant cette année, y compris les gratifications.

De plus, le premier alinéa de l'article 36 de la LI prévoit qu'un particulier doit inclure dans le calcul de son revenu pour l'année provenant d'une charge ou d'un emploi les montants qu'il reçoit ou dont il bénéficie pendant cette année ou qui lui sont attribués pour cette année et qui sont prévus par le chapitre II du titre II du livre III de la partie I de la LI.

L'article 37 de la LI prévoit que les montants qu'un particulier doit inclure dans le calcul de son revenu comprennent la valeur de la pension, du logement et des autres avantages que reçoit ou dont bénéficie le particulier, ou une personne avec laquelle il a un lien de dépendance, en raison ou à l'occasion de la charge ou de l'emploi du particulier ainsi que les allocations que le particulier reçoit, y compris les montants qu'il reçoit et dont il n'a pas à justifier l'utilisation, pour frais personnels ou de subsistance ou pour toute autre fin.

~~~~~

Au sens de l'article 1 de la LI, l'expression « emploi » signifie le poste d'un particulier au service d'une autre personne, y compris l'État, Sa Majesté ou un état ou souverain étranger et l'expression « employé » signifie toute personne occupant un emploi ou remplissant une charge.

En l'absence de dérogation aux principes du droit civil dans les lois fiscales, les notions de droit civil doivent prévaloir.

L'article 2085 du Code civil du Québec, ci-après « CCQ », prévoit que le contrat de travail est celui par lequel une personne, le salarié, s'oblige, pour un temps limité et moyennant rémunération, à effectuer un travail sous la direction ou le contrôle d'une autre personne, l'employeur.

La Cour suprême du Canada décrit un contrat de travail de la façon suivante dans l'arrêt *Cabiakman c. Industrielle-Alliance Cie d'Assurance sur la Vie*<sup>10</sup> :

*Le Code civil du Québec* définit ce contrat comme celui par lequel le salarié s'oblige, moyennant rémunération, à effectuer un travail sous la direction ou le contrôle de l'employeur (art. 2085 C.c.Q.). Une convention peut être qualifiée de contrat de travail lorsque sont réunies les trois composantes suivantes : la prestation de travail du salarié, le versement du salaire par l'employeur et le lien de subordination qui prévaut entre les parties. Ces trois éléments définissent en même temps le contenu fondamental du contrat de travail.

[Soulignements ajoutés]

Nous comprenons que la prestation de travail par le particulier n'est pas remise en question.

En ce qui a trait au lien de subordination, celui-ci « se vérifie dans les faits »<sup>11</sup>. Dans le cas que vous nous soumettez, les seuls faits dont nous disposons sont ceux figurant dans la lettre d'engagement signée par le particulier. Après l'analyse de cette lettre et uniquement à la lumière des informations y figurant, nous sommes d'avis que les éléments qui y sont prévus tendent à démontrer la présence d'un lien de subordination.

---

<sup>10</sup> *Cabiakman c. Industrielle-Alliance Cie d'Assurance sur la Vie*, 2004 CSC 55, par. 27.

<sup>11</sup> Robert P. Gagnon et Langlois Kronström Desjardins, S.E.N.C.R.L., *Le droit du travail du Québec*, 7<sup>e</sup> éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2013, p. 91. Voir également le document suivant : Revenu Québec, Bulletin d'interprétation RRQ. 1-1/R2, « Statut d'un travailleur », 30 octobre 1998.

~~~~~

Enfin, déterminer si une personne reçoit une rémunération en contrepartie de sa prestation de travail au sens de l'article 2085 du CCQ est essentiellement une question devant être analysée à la lumière de tous les faits relatifs à chaque situation.

À cet égard, il convient de reproduire un extrait de l'ouvrage *Le droit du travail au Québec*¹² :

89 [...] Le droit de celui qui travaille à une rémunération en contrepartie de sa prestation de travail est une condition essentielle de l'état de salarié. Le salariat exclut toute idée de travail véritablement bénévole. Par ailleurs, la base d'établissement de la rémunération ne constitue pas un critère de distinction entre le salarié et d'autres personnes dont les services sont rémunérés. Que la rémunération soit payable à l'heure, à la semaine, au mois ou à l'année, sur une base forfaitaire ou encore sur une base de commission, ou même de rendement, n'a pas d'importance. La jurisprudence a toujours interprété largement la notion de rémunération eu égard à la forme qu'elle pouvait prendre. [...]

145 [...] La notion de rémunération couvre une très large réalité. Elle désigne en fait toute considération ou tout avantage ayant une valeur pécuniaire, que l'employeur est tenu de fournir au salarié en retour de sa prestation de travail. Elle comprend d'abord le salaire ou traitement, au sens le plus étroit, payé en fonction de la durée ou du résultat du travail. Elle inclut aussi, le cas échéant, des avantages tels l'allocation de vacances, le paiement de jours chômés, la participation de l'employeur au coût de certains régimes d'assurance ou de retraite, la commission sur les ventes gagnée par le salarié, etc. En somme, ni sa base d'établissement ni sa forme n'affectent la nature juridique de la rémunération dans la mesure où elle constitue le prix exigible pour le travail du salarié [...].

[Soulignements et caractères gras ajoutés et notes omises]

En l'espèce, la lettre d'engagement signée par le particulier prévoit que l'accomplissement du programme V.I.E. par le particulier donne droit au paiement d'une indemnité mensuelle. Malgré le fait que le montant versé au particulier soit appelé

¹² Robert P. Gagnon et Langlois Kronström Desjardins, S.E.N.C.R.L., *Le droit du travail du Québec*, *supra*, note 11, p. 89, 136 et 137.

~~~~~

« indemnité », nous sommes portés à conclure que ce montant constitue une rémunération versée au particulier en contrepartie de sa prestation de travail au sens de l'article 2085 du CCQ<sup>13</sup>.

Ainsi, sur la seule base des faits dont nous disposons et malgré le fait que les activités que le particulier exerce soient appelées « volontariat », nous sommes portés à conclure que le particulier occupe un emploi et, par conséquent, que l'indemnité qu'il reçoit constitue un revenu provenant d'un emploi conformément aux règles prévues dans le titre II du livre III de la partie I de la LI.

Il convient de remarquer que, même s'il semble que les attributs normaux de l'employeur soient démembrés entre différents organismes dans la présente situation, l'exercice de l'identification du véritable employeur n'est pas nécessaire pour déterminer si le particulier occupe un emploi au sens de la définition de cette expression prévue à l'article 1 de la LI.

### **Assujettissement à l'impôt**

Le premier alinéa de l'article 22 de la LI prévoit notamment que toute personne qui est un particulier résidant au Québec le dernier jour d'une année d'imposition doit payer un impôt sur son revenu imposable pour cette année d'imposition.

De plus, le premier alinéa de l'article 26 de la LI prévoit que tout particulier qui n'a résidé au Canada à aucun moment d'une année d'imposition et qui, au cours de l'année d'imposition ou au cours d'une année d'imposition antérieure, a été employé au Québec, y a exercé une entreprise ou a aliéné un bien québécois imposable, doit payer un impôt sur son revenu gagné au Québec pour l'année, tel que déterminé en vertu de la partie II de la LI.

---

<sup>13</sup> D'ailleurs, le versement des montants pour le travail effectué dans le cadre du programme V.I.E. est également mentionné sur le site Internet du programme V.I.E. : « Le Volontariat International n'est pas une activité bénévole. En tant que V.I.E. et V.I.A., vous êtes toujours **payé en échange de votre travail** et cela quels que soient le type de mission, le pays où vous partez ou la structure qui vous accueille. Vous avez dit salaire? À vrai dire, on ne parle pas de salaire quand il s'agit de la rémunération du Volontaire International. Le terme consacré est : Indemnités Forfaitaires d'Entretien (I.F.E. pour les intimes). », en ligne : <https://mon-vie-via.businessfrance.fr/faq-vie-via>.



~~~~~

La détermination de la résidence fiscale au Québec est une question devant être examinée à la lumière des faits propres à une situation particulière. Dans le cas présent, nous ne disposons pas de suffisamment d'informations pour déterminer si le particulier réside au Québec.

Cependant, s'il réside au Québec, le particulier devra inclure le montant de l'indemnité dans le calcul de son revenu provenant d'un emploi conformément aux règles prévues dans le titre II du livre III de la partie I de la LI. Si le particulier ne réside pas au Canada, il devra inclure le montant de cette indemnité dans le calcul de son revenu en vertu du paragraphe *a* du premier alinéa de l'article 1089 de la LI, qui considère comme du revenu gagné au Québec le revenu provenant des fonctions des charges ou des emplois exercées au Québec.

Exonération d'impôt

Le paragraphe *a* de l'article 725 de la LI prévoit qu'un particulier peut déduire un montant qu'il inclut dans le calcul de son revenu pour l'année et qui constitue un montant exonéré de l'impôt sur le revenu au Québec ou au Canada en raison d'une disposition d'un accord fiscal conclu avec un pays autre que le Canada.

L'article 20 de l'Entente fiscale entre le gouvernement du Québec et le gouvernement de la République française en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, ci-après « Entente », prévoit que les sommes qu'un étudiant, un stagiaire ou un apprenti qui est, ou qui était immédiatement avant de venir séjourner dans une Partie contractante, un résident de l'autre Partie contractante et qui séjourne dans la première Partie à seule fin d'y poursuivre ses études ou sa formation, reçoit, pour couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formation, ne sont pas imposables dans la première Partie, à condition qu'elles proviennent de sources situées en dehors de cette Partie.

Il s'en suit que pour qu'un montant soit exonéré d'impôt au Québec en raison de l'article 20 de l'Entente, les cinq conditions suivantes doivent être rencontrées :

1. Le particulier doit être un étudiant, un stagiaire ou un apprenti;
2. Le particulier doit avoir résidé en France immédiatement avant son séjour au Québec;

- ~~~~~
3. Le particulier doit être présent physiquement au Québec à seule fin d'y poursuivre ses études ou sa formation;
 4. Les sommes reçues par le particulier doivent être pour couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formation; et
 5. Les sommes doivent provenir d'une source située en dehors du Québec.

La question de savoir si chacune des conditions énumérées précédemment est rencontrée est une question de fait qui doit être basée sur tous les faits et les circonstances applicables à une situation donnée.

Dans le cas présent, selon les termes du contrat du programme V.I.E., le particulier pourrait être qualifié d'apprenti et ainsi, rencontrerait la première condition. De plus, selon les faits qui nous ont été soumis, le particulier résidait en France immédiatement avant de commencer son volontariat au Québec, ce qui ferait en sorte de rencontrer la seconde condition.

En ce qui concerne la troisième condition, nous partageons l'opinion de l'Agence du revenu du Canada, soit qu'une personne peut être considérée comme étant présente au Québec à la seule fin d'y poursuivre ses études ou sa formation même si cette personne est employée au Québec lorsque les fonctions exercées par la personne font partie intégrante de sa formation. En d'autres mots, les fonctions exercées doivent être directement liées aux études et à la formation du particulier¹⁴.

Pour ce qui est de la quatrième condition, les sommes versées au particulier seront exonérées d'impôt au Québec seulement si elles sont reçues par le particulier pour couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formation.

Le paragraphe 3 des commentaires de l'OCDE qui porte sur l'article 20 de la convention modèle et qui a pour objet l'imposition des étudiants mentionne ce qui suit :

Cet article ne porte que sur les paiements reçus en vue de l'entretien, des études ou de la formation du bénéficiaire. Il ne s'applique donc pas à un paiement ou à une partie de paiement qui constitue une rémunération de services rendus par le bénéficiaire et qui est couvert par l'article 15 (ou par l'article 7 dans le cas de services indépendants). Cependant, lorsque la

¹⁴ Agence du revenu du Canada, interprétation technique 2009-0342481I7, « *Canada-France Tax Treaty, Article XX* », 5 avril 2011.

formation du bénéficiaire comporte une expérience professionnelle, il est nécessaire d'opérer une distinction entre la rémunération de services et un paiement pour l'entretien, les études ou la formation du bénéficiaire. Le fait que le montant versé soit similaire à celui qui est versé à des personnes fournissant des services similaires et qui ne sont ni étudiants ni stagiaires indique en général que ce paiement constitue la rémunération de services. Par ailleurs, les paiements pour l'entretien, les études ou la formation ne doivent pas excéder le montant normal de dépenses qui sont susceptibles d'être encourues pour assurer l'entretien, les études ou la formation du bénéficiaire.

Lorsque la formation de la personne comporte une expérience professionnelle, il est nécessaire d'opérer une distinction entre la rémunération de services et un paiement pour l'entretien, les études ou la formation de la personne. Ainsi, si l'apprenti reçoit un paiement qui comprend à la fois un montant pour la rémunération de services rendus par l'apprenti et un montant pour l'entretien, les études ou la formation de la personne, seul ce dernier montant sera exonéré d'impôt par l'application de l'article 20 de l'Entente.

Dans le cas présent, la partie de l'indemnité qui est versée pour l'entretien, les études ou la formation pourrait rencontrer la quatrième condition pour bénéficier de l'exonération de l'impôt par l'application de l'article 20 de l'Entente.

Finalement, puisque les indemnités sont versées dans le compte bancaire français du particulier à partir de la France, la cinquième condition est rencontrée, le paiement provenant d'une source située en dehors du Québec.

Si l'indemnité ne rencontre pas les conditions pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 20 de l'Entente, le montant de cette indemnité pourrait être exonéré d'impôt au Québec s'il rencontre les conditions prévues à l'article 15 de l'Entente. Cet article prévoit ce qui suit :

1° Sous réserve des dispositions des articles 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'une Partie contractante reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cette Partie, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Partie contractante. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cette autre Partie.

~~~~~

2° Malgré les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations qu'un résident d'une Partie contractante reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre Partie contractante ne sont imposables que dans la première Partie contractante si :

- a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre Partie pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de toute période de douze mois, et
- b) les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre Partie, et
- c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre Partie.

En d'autres termes, le paragraphe 1 prévoit que le revenu d'emploi n'est imposable que dans la juridiction de résidence d'une personne, sauf si les fonctions de cet emploi sont exercées dans l'autre juridiction, auquel cas le revenu d'emploi peut également être imposé dans cette juridiction. Cependant, le paragraphe 2 prévoit que même si les fonctions de l'emploi ne sont pas exercées dans la juridiction de résidence, le revenu d'emploi sera uniquement imposable dans la juridiction de résidence si les conditions prévues à ce paragraphe sont rencontrées.

Dans le cas présent, puisque l'emploi est exercé au Québec, le particulier ne peut bénéficier de l'exonération accordée par le paragraphe 1 de l'article 15 de l'Entente.

Pour que les rémunérations bénéficient de l'exonération prévue au paragraphe 2, il faut que les trois conditions qui y sont stipulées soient réunies. Dans le cas présent, puisque le particulier a été présent au Québec du \*\*\*\*\* 20X1 au \*\*\*\*\* 20X3, la première condition prévue au paragraphe 2 de l'article 15 de l'Entente n'est pas rencontrée<sup>15</sup>. Le particulier ne peut bénéficier de l'exonération accordée par l'article 15 de l'Entente et le montant de l'indemnité ne rencontre pas la condition prévue au paragraphe a de l'article 725 de la LI pour pouvoir être déduite dans le calcul du revenu imposable du particulier.

Pour toute question concernant la présente note, n'hésitez pas à communiquer avec \*\*\*\*\*.

---

<sup>15</sup> Selon les commentaires de l'OCDE formulés à l'égard de l'article 15 de l'Entente modèle, la première condition est que l'exonération soit limitée à une période de 183 jours. De plus, cette période ne doit pas être dépassée pendant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée.