

DOCUMENT POUR CONSULTATION PUBLIQUE

**PROPOSITIONS DE
MODIFICATIONS À APPORTER AUX
COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 9
ET SUR LES ARTICLES CONNEXES
DU MODÈLE DE CONVENTION
FISCALE DE L'OCDE**

29 mars - 28 mai 2021



**Propositions de modifications à apporter aux
Commentaires sur l'article 9 et sur les
articles connexes du Modèle de Convention
fiscale de l'OCDE**

Document pour consultation publique

Instructions pour la consultation publique

L'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE traite de l'imposition des transactions entre des entreprises associées.

Le Groupe de travail n° 1 sur les conventions fiscales et les questions connexes (qui est l'organe subsidiaire du Comité des affaires fiscales de l'OCDE chargé du Modèle de Convention fiscale), en concertation avec le Groupe de travail n° 6 et le Forum sur la procédure amiable (MAP) du Forum sur l'administration de l'impôt, a récemment entrepris des travaux sur les Commentaires relatifs à l'article 9 afin d'en clarifier les modalités d'application, en particulier en ce qui concerne les règles de droit interne en matière de déductibilité des intérêts, certains commentateurs s'étant interrogés sur l'interaction de cet article avec lesdites règles. Ces travaux sont étroitement liés au rapport [Instructions sur les prix de transfert relatives aux transactions financières](#), publié le 11 février 2020.

Ce projet de document pour consultation publique contient des propositions de modification à apporter aux Commentaires sur l'article 9 et d'autres articles connexes. Les modifications proposées devraient être intégrées à la prochaine mise à jour du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

Le Comité invite les parties intéressées à envoyer leurs commentaires sur ce projet de document pour consultation avant le **28 mai 2021**. Les commentaires seront examinés lors de la réunion suivante du Groupe de travail n° 1.

Les commentaires relatifs à ce projet de document devront être envoyés par courrier électronique (au format Word) à taxtreaties@oecd.org, à l'attention de la :

Division des conventions fiscales, des prix de transfert et des transactions financières
(OCDE/CTPA)

Sauf si les parties concernées demandent qu'il en soit autrement, les commentaires formulés en réponse à cette invitation seront publiés sur le site web de l'OCDE. Les commentaires soumis à titre collectif au nom d'un « groupement » ou d'une « coalition » ou par une personne agissant au nom d'une autre personne ou d'un groupe de personnes devront mentionner les noms de toutes les entreprises ou de tous les individus qui sont membres de ce groupe, ou de la personne ou des personnes au nom desquelles le ou les commentateurs s'expriment.

Le présent document est un document de travail publié dans le but d'inviter les parties intéressées à formuler des commentaires. Il ne reflète pas nécessairement l'avis final de l'OCDE et de ses pays membres.

Table des matières

Instructions pour la consultation publique.....	2
1 Considérations d'ordre général	4
2 Propositions de modifications à apporter aux Commentaires relatifs à l'article 9.....	5
3 Propositions de modifications à apporter aux Commentaires sur l'article 7 (Bénéfices des entreprises).....	8
4 Propositions de modifications à apporter aux Commentaires sur l'article 24 (Non- discrimination)	9
5 Propositions de modifications à apporter aux Commentaires sur l'article 25 (Procédure amiable).....	10

1 Considérations d'ordre général

Le Groupe de travail n° 1 sur les conventions fiscales et les questions connexes (l'organe subsidiaire du Comité des affaires fiscales de l'OCDE chargé du Modèle de Convention fiscale) a récemment entrepris des travaux visant à modifier les Commentaires sur l'article 9 afin de clarifier les modalités de son application, en particulier en ce qui concerne les règles de droit interne portant sur la déductibilité des intérêts, telles que celles préconisées dans le Rapport final sur l'Action 4 du Projet BEPS, certains commentateurs s'étant interrogés sur l'interaction de l'article 9 avec lesdites règles.

À la suite des travaux du Groupe de travail sur ces questions, il est proposé de modifier comme suit les Commentaires sur le Modèle de Convention fiscale. Les changements par rapport au texte actuel du Modèle de Convention apparaissent en **caractères italiques gras** lorsqu'il s'agit d'ajouts et en ~~caractères barrés~~ lorsqu'il s'agit de suppressions.

2 Propositions de modifications à apporter aux Commentaires relatifs à l'article 9

1. Remplacer les paragraphes 2 à 4 des Commentaires sur l'article 9 par ce qui suit :

2. Ce paragraphe stipule que les autorités fiscales d'un État contractant peuvent, pour calculer l'impôt payable par des entreprises associées, rectifier la comptabilité des entreprises si, par suite des relations spéciales existant entre ces dernières, leurs livres ne font pas apparaître les bénéfices réels imposables qu'elles réalisent dans cet État. Il est évidemment normal de prévoir une rectification en pareil cas. Les dispositions de ce paragraphe ne s'appliquent que lorsque des conditions spéciales ont été convenues ou imposées entre les deux entreprises, **et en conséquence, elles ne s'appliquent pas à la** ~~Aucune~~ rectification des comptabilités des entreprises associées ~~n'est autorisée~~ si leurs transactions se sont déroulées aux conditions commerciales normales du marché libre (de pleine concurrence ou en toute indépendance). **Afin de supprimer la double imposition, il conviendrait de suivre le principe de pleine concurrence et les instructions relatives à son interprétation figurant dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans toute rectification de la comptabilité¹.**

[Note de bas de page : ¹ Voir Recommandation du Conseil sur la détermination des prix de transfert entre entreprises associées [C(95)126/Final, telle que modifiée]. La Recommandation figure en Appendice aux Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales].

3. **Pour déterminer si un paiement d'intérêts peut être considéré comme conforme au montant de pleine concurrence, un État examine en règle générale les modalités et conditions du prêt, notamment le taux d'intérêt. Il peut également être nécessaire d'examiner, compte tenu des faits et circonstances, si un prêt allégué doit être considéré comme un prêt ou comme une transaction d'une autre nature, en particulier une participation au capital social. L'État qui détermine dans quelle mesure le prêt allégué doit être considéré comme un prêt le fera en prenant en considération les facteurs mentionnés dans le droit interne applicable (y compris les règles jurisprudentielles) ou dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.** ~~Comme le mentionne le rapport du Comité des affaires fiscales sur « La Sous-capitalisation », [Note de bas de page : adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986 et reproduit à la page R(4)-1. du volume II de la version complète du Modèle de Convention fiscale], il existe une relation entre les conventions fiscales et les~~

règles nationales sur la sous-capitalisation qui a rapport à la portée de l'article. Le Comité considère que :

- a) ~~l'article n'empêche pas l'application des règles nationales sur ce point dans la mesure où leur effet est d'assimiler les bénéfices de l'emprunteur à ceux qui auraient été réalisés dans une situation de pleine concurrence ;~~
- b) ~~l'article permet de déterminer non seulement si le taux d'intérêt prévu dans un contrat de prêt est un taux de pleine concurrence mais encore si ce qui est présenté comme un prêt peut être considéré comme tel ou doit être considéré comme une mise à disposition de fonds d'une autre nature et plus particulièrement comme une participation au capital social ;~~
- e) ~~les dispositions visant à réprimer la sous-capitalisation ne devraient pas normalement avoir pour effet de porter le montant des bénéfices imposables de l'entreprise nationale considérée à un niveau supérieur à celui que ces bénéfices auraient dû atteindre dans des conditions de pleine concurrence et qu'il y a lieu de suivre ce principe dans l'application des conventions fiscales existantes.~~

3.1 Une fois que les bénéfices des deux entreprises ont été attribués conformément au principe de pleine concurrence, c'est en application du droit interne de chaque État contractant qu'il convient de déterminer s'il y a lieu d'imposer ces bénéfices et de quelle manière, dès lors que les conditions imposées par les autres dispositions de la Convention sont respectées. L'article 9 ne traite pas la question de savoir si les dépenses sont déductibles lors du calcul du revenu imposable de chacune des entreprises. La question des conditions de déductibilité des dépenses relève du droit interne, sous réserve des dispositions de la Convention et, en particulier, du paragraphe 4 de l'article 24. Le paragraphe 30 des Commentaires sur l'article 7 contient une déclaration équivalente pour l'application de l'article 7. Parmi les exemples de règles nationales prévoyant la possibilité de refuser la déduction de certaines dépenses, on trouve des règles relatives aux frais de représentation et des règles relatives aux intérêts, telles que celles préconisées dans le Rapport final sur l'Action 4 du Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)'.

[Note de bas de page : 1 OCDE (2015), Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers, Action 4 - 2015 Rapport final, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. <http://doi.org/10.1787/9789264268357-fr>.]

4. La question **peut** se poser de savoir si les règles de procédure spéciales adoptées par certains pays pour traiter des transactions entre entreprises associées sont conformes à la Convention. Ainsi, par exemple, ~~on peut se demander si le renversement de la charge de la preuve ou les présomptions de toute sorte que l'on retrouve parfois dans le droit interne sont-ils~~ est conformes au principe du prix de pleine concurrence. **? Ces questions ne trouvent pas de réponses dans l'article 9, mais doivent être examinées au regard de l'article 24 (voir les paragraphes 75 et 80 des Commentaires sur l'article 24).**

Plusieurs pays interprètent l'article de telle sorte qu'il n'empêche nullement le redressement des bénéfiques en application des dispositions de la législation nationale dans des conditions différentes de celles prévues audit article, celui-ci ayant pour objet de faire entrer le principe de pleine concurrence dans le domaine des conventions fiscales internationales. De même, presque tous les pays membres considèrent que des demandes additionnelles de renseignements plus lourdes que celles qui sont normalement imposées, ou même un renversement de la charge de la preuve à cet égard, ne constitueraient pas des mesures discriminatoires au sens de l'article 24. Cependant, dans certains cas, l'application de la législation domestique de certains pays peut résulter en des ajustements aux bénéfiques qui seraient différents de ceux obtenus par application des principes de l'article. L'article permet aux États contractants de traiter de ces questions en effectuant des ajustements corrélatifs (voir ci-dessous) et par la voie de la procédure amiable.

2. Il est proposé de modifier comme suit le paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 9 et le paragraphe inséré à la suite (qui découle d'une déclaration similaire figurant au paragraphe 66 des Commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 7) afin de clarifier les obligations de l'État procédant à un ajustement corrélatif.

6. On notera toutefois qu'un ajustement ne devra pas être opéré automatiquement dans l'État B du simple fait que les bénéfiques ont été redressés dans l'État A ; l'ajustement ne sera dû que si **dans la mesure où** l'État B estime que le chiffre des bénéfiques rectifiés correspond bien à celui qui aurait été obtenu si les transactions avaient été conclues en toute indépendance. Autrement dit, ~~le paragraphe ne pourra pas être invoqué et ne devra pas être appliqué~~ lorsque les bénéfiques redressés d'une entreprise associée dépassent le niveau qu'ils auraient dû atteindre s'ils avaient été calculés correctement dans une situation de pleine concurrence. L'État B n'est donc tenu d'opérer un ajustement des bénéfiques de l'entreprise associée ~~que~~ s'il considère que le redressement opéré dans l'État A est justifié dans son principe, **mais uniquement à hauteur du montant correspondant aux bénéfiques calculés selon le principe de pleine concurrence.** ~~et dans son montant.~~

6.1 Comme indiqué au paragraphe 3.1 ci-dessus, l'article 9 ne s'applique qu'aux fins de l'attribution des bénéfiques aux deux entreprises conformément au principe de pleine concurrence. Il ne traite pas du calcul du revenu imposable, qui relève du droit interne. Une asymétrie dans le traitement prévu par le droit interne n'aboutit pas en soi à une double imposition économique aux fins du paragraphe 2, et l'État B n'est donc aucunement tenu de procéder à un ajustement corrélatif dans ces circonstances.

[Le paragraphe 6.1 des Commentaires sur l'article 9 serait renuméroté en tant que paragraphe 6.2]

3 Propositions de modifications à apporter aux Commentaires sur l'article 7 (Bénéfices des entreprises)

3. Les propositions de modifications à apporter au paragraphe 59 des Commentaires sur l'article 7 qui sont présentées ci-après font écho aux propositions de modifications à apporter à l'article 9, qui figurent au paragraphe 2 ci-dessus.

59. Comme c'est le cas du paragraphe 2 de l'article 9, il n'est pas obligatoire de procéder automatiquement à un ajustement corrélatif en vertu du paragraphe 3 simplement parce que les bénéfices attribués à l'établissement stable ont été ajustés par l'un des États contractants. L'ajustement n'est requis que **si dans la mesure où** l'autre État considère que les bénéfices ajustés sont conformes au paragraphe 2. En d'autres termes, **indépendamment de la question de savoir quel est l'État qui procède à l'ajustement initial**, le paragraphe 3 ne pourra pas être invoqué et ne devra pas être appliqué lorsqu'**un État ajuste** les bénéfices attribuables à l'établissement stable ~~ont été ajustés~~ à un niveau qui est différent de ce qu'il aurait été si ces bénéfices avaient été correctement calculés conformément aux dispositions du paragraphe 2., ~~Indépendamment de la question de savoir quel est l'État qui procède à l'ajustement initial~~, l'autre État est tenu de procéder à un ajustement corrélatif approprié, **mais uniquement dans la mesure où** ~~si~~ il considère que les bénéfices ajustés reflètent correctement ce que les bénéfices auraient été **si ces bénéfices avaient été correctement calculés conformément à ces principes** ~~si les opérations internes de l'établissement stable avaient été des transactions effectuées dans des conditions de pleine concurrence. L'autre État n'est donc tenu d'effectuer un ajustement corrélatif que s'il considère que l'ajustement initial est justifié dans son principe et dans son montant.~~

4 Propositions de modifications à apporter aux Commentaires sur l'article 24 (Non-discrimination)

4. Les modifications suivantes aux Commentaires sur l'article 24 sont une conséquence des propositions de modifications à apporter au paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 9.

75. Par ailleurs, le paragraphe 4 n'interdit pas les demandes additionnelles de renseignements concernant les paiements aux non-résidents, **y compris le renversement de la charge de la preuve**, celles-ci visant à s'assurer que les mêmes obligations fiscales et contrôles s'appliquent aux paiements aux résidents et aux non-résidents.

5 Propositions de modifications à apporter aux Commentaires sur l'article 25 (Procédure amiable)

5. Le nouveau paragraphe qu'il est proposé d'insérer dans les Commentaires sur l'article 25 vise à confirmer les pratiques des pays membres de l'OCDE en matière d'accès à la procédure amiable, et à conforter l'une des conclusions du Rapport final de l'Action 14 du Projet BEPS.

12.1 En règle générale, la double imposition économique qui peut résulter d'un ajustement primaire consistant à inclure les bénéfices des entreprises associées dans un montant qui ne serait pas justifié selon le principe de pleine concurrence, aboutirait à une imposition non conforme à l'objet et au but de la Convention qui vise à éliminer la double imposition. Le fait de ne pas ouvrir l'accès à la procédure amiable dans ces circonstances dans le but d'éliminer la double imposition économique qui pourrait résulter d'un tel ajustement irait probablement à l'encontre de l'un des objectifs de la Convention. Les États devraient donc ouvrir l'accès à la procédure amiable aux cas portant sur les prix de transfert.