



Conseil économique et social

Distr. générale
15 août 2014
Français
Original : anglais

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

Dixième session

Genève, 27-31 octobre 2014

Point 3 a) iv) de l'ordre du jour provisoire*

Article 9 (entreprises associées) : mise à jour du commentaire et questions liées aux prix de transfert

Mise à jour du commentaire de l'article 9 du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement

Note du Secrétariat

Résumé

La présente note offre un bref rappel du contexte dans lequel se situe la mise à jour du commentaire de l'article 9 (entreprises associées) du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. La question sera examinée à la dixième session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale. À l'annexe sont présentées au Comité pour examen les modifications proposées par le Sous-Comité chargé de l'article 9 (entreprises associées) : prix de transfert conformément à son mandat.

* E/C.18/2014/1.



Rappel

1. Suivant la résolution 2004/69 du Conseil économique et social qui définit son mandat, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale « garde à l'examen et met à jour, selon que de besoin, le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement », et il « prête une attention particulière aux pays en développement et aux pays en transition » lorsqu'il traite de cette question et de certains autres aspects de son mandat.

2. Au cours de la dernière mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies, en 2011, la principale question qui s'est posée pour le commentaire de l'article 9 avait trait au libellé du paragraphe 3, qui exprimait une recommandation de l'ancien Groupe d'experts, à savoir que les pays suivent les « Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales » (ci-après « les Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert »). Après discussion, il a été convenu de conserver cette référence, qui consacrait le recours au principe de pleine concurrence pour régler les questions de prix de transfert que soulevait implicitement l'article 9 et qui reconnaissait le rôle que les Principes de l'OCDE en la matière jouaient dans la pratique pour l'application de ce principe. Si la plupart des membres du Comité considéraient que les vues exprimées par l'ancien Groupe d'experts au paragraphe 3 demeuraient valables, quelques-uns ont cependant émis des doutes à ce sujet, se demandant si elles n'étaient pas formulées en termes trop généraux. Il a été convenu d'examiner cette question plus avant après qu'aurait été arrêtée la version finale du Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement (ci-après, « le Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert »), sans préjuger de l'issue de cet examen. Dans l'intervalle, le paragraphe 3 du commentaire a été modifié pour préciser que les vues exprimées par l'ancien Groupe d'experts dans le cadre du Modèle de convention fiscale de 2001 n'avaient pas été étudiées sous tous leurs aspects par le Comité, dont les membres étaient néanmoins tous entièrement d'accord pour considérer que le principe de pleine concurrence constituait l'assise même de l'article 9 du Modèle de convention des Nations Unies.

3. Le Comité a depuis lors établi le Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert, qui offre des indications sur les aspects pratiques de leur détermination, en s'attachant essentiellement aux problèmes qui se posent couramment aux pays en développement.

4. À une réunion du groupe restreint du Sous-Comité chargé de l'article 9, le commentaire de l'article 9 du Modèle de convention des Nations Unies a été examiné et un projet de texte (voir l'annexe) proposé. Ce projet, tout en reconnaissant la valeur des Principes de l'OCDE, note que ceux-ci ne sont pas les seules lignes directrices. Le Manuel des Nations Unies est aussi expressément mentionné comme référence faisant autorité utile pour déterminer les prix de transfert.

5. Le Comité est invité à étudier ces changements, qui visent à reconnaître et à équilibrer les diverses perspectives dans lesquelles les questions susmentionnées sont envisagées. Si le Comité approuve le texte révisé, ou exprime son accord sur l'une quelconque des modifications, le commentaire révisé sera incorporé à la prochaine version du Modèle de convention des Nations Unies, qui devrait pouvoir être achevé avant la fin du mandat de quatre ans des membres actuels du Comité.

Annexe

**Propositions de modifications du commentaire de l'article 9
du Modèle de convention des Nations Unies concernant
les doubles impositions entre pays développés et pays
en développement**

Article 9

Entreprises associées

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 9 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 9 du Modèle de convention de l'OCDE, à l'exception du paragraphe 3. ~~Comme il est dit dans le commentaire de l'OCDE, « cet article traite des ajustements de bénéfices qui peuvent être effectués à des fins fiscales lorsque des transactions ont été conclues entre des entreprises associées (sociétés mères et leurs filiales et sociétés placées sous contrôle commun) dans des conditions autres que de pleine concurrence ».~~ **Les deux modèles de convention consacrent le même principe de pleine concurrence qui est à la base de la répartition des bénéfices découlant des transactions conclues entre des entreprises associées.** ~~¶ L'article 9 est à rapprocher de l'article 25, relatif à la procédure amiable, et de l'article 26, relatif à l'échange de renseignements.~~

2. L'application du principe du prix de pleine concurrence à la répartition des bénéfices entre entreprises associées présuppose, pour la plupart des pays, que la législation interne autorise une décision sur la base de ce principe.

~~3. En ce qui concerne les prix de transfert de marchandises, de technologie, de marques de fabrique et de services entre entreprises associées et les méthodes qui peuvent servir à déterminer le prix lorsque les transferts ont donné lieu à des conditions autres que de pleine concurrence, l'ancien Groupe d'experts a déclaré que les États contractants suivront les principes de l'OCDE, énoncés dans les Principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE. Dans la version du Modèle de convention fiscale des Nations Unies revu en 1999, le Groupe d'experts a dit qu'à son avis ces conclusions représentent des principes internationalement admis et il recommandait de les suivre pour l'application du principe du prix de pleine concurrence dont s'inspire cet article.~~

~~Les vues exprimées par l'ancien Groupe d'experts n'ont pas encore été examinées en détail par le Comité d'experts, comme indiqué dans les rapports sur ses sessions annuelles.~~

3. Il est à noter que le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE s'ouvre sur une déclaration générale au sujet de cet article qui est ainsi conçue :

1. Cet article traite des ajustements de bénéfices qui peuvent être effectués à des fins fiscales lorsque des transactions ont été conclues entre des entreprises associées (sociétés mères et leurs filiales et sociétés placées sous contrôle commun) dans des conditions autres que celles de pleine

concurrence. Le Comité¹ a consacré beaucoup de temps et d'efforts (et continue de le faire) à l'étude des conditions d'application de cet article, aux conséquences de cette application et aux méthodologies qui sont applicables pour l'ajustement des bénéfices lorsque des transactions ont été conclues dans des conditions autres que celles de pleine concurrence. Les conclusions de cette étude sont décrites dans le rapport intitulé *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, qui est périodiquement mis à jour dans le but de tenir compte de l'évolution des travaux du Comité sur cette question.

4. Le commentaire de l'OCDE se poursuit par l'affirmation que le rapport en question « représente des principes internationalement admis et donne des lignes directrices pour appliquer le principe de pleine concurrence dont l'article 9 constitue l'énoncé faisant autorité ». Le Comité considère pour sa part que ces principes directeurs renferment des indications intéressantes qui peuvent être utiles pour l'application du principe de pleine concurrence dans le cadre de l'article 9 des conventions fiscales bilatérales établies suivant les deux modèles. Il lui paraît aussi extrêmement important, pour éviter la double imposition internationale des bénéfices des sociétés, qu'il existe une perception commune de la manière dont il convient d'appliquer ledit principe et que les deux modèles de convention fiscale offrent un cadre commun pour prévenir et régler les différents éventuels sur les prix de transfert. C'est dans cette perspective que le Comité a élaboré le Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement, qui fait une place particulière à l'expérience propre à ces pays, reflète leurs réalités aux stades de développement de leurs capacités auxquels ils sont parvenus, et recherche la cohérence générale avec les lignes directrices fournies par les Principes de l'OCDE applicables en la matière.

B. COMMENTAIRE SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 9

Paragraphe 1

45. Ce paragraphe dispose que les autorités fiscales ~~des~~ des États contractants peuvent, pour calculer les sommes imposables, rectifier la comptabilité des entreprises si, par suite de relations spéciales existant entre ces dernières, leurs livres ne font pas apparaître les bénéfices réels imposables qu'elles réalisent dans ~~et~~ ces États. Il est évidemment normal de prévoir une rectification en pareil cas ~~et le paragraphe n'appelle guère de commentaires~~. Les dispositions de ce paragraphe ne s'appliquent que lorsque des conditions spéciales ont été convenues ou imposées entre les deux entreprises. Manifestement, nulle réécriture des comptes avec la rectification qui s'ensuivrait ne doit être faite si les transactions entre les entreprises associées se sont déroulées aux conditions commerciales du marché libre, en d'autres termes dans des conditions de pleine concurrence.

56. Comme le dit le rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE sur la sous-capitalisation², il existe une relation entre les conventions fiscales et les règles

¹ Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE.

² Adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986 et reproduit dans le volume II de la version intégrale du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, p. R (4)-1.

nationales sur la sous-capitalisation qui a rapport à la portée de l'article. Comme il est dit dans le paragraphe 3 du commentaire de l'OCDE sur l'article 9 :

- 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 des intérêts prévus 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;
- c) 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 ce principe devrait être suivi dans l'application des conventions fiscales existantes.

Le commentaire de l'OCDE poursuit :

4. La question se pose 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 conformes au principe du prix de pleine concurrence. Plusieurs pays interprètent l'article de telle sorte qu'il n'empêche nullement le redressement des bénéfices 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 du prix 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 interne de certains pays peut aboutir à des ajustements de bénéfices 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 voie de procédure amiable.

Paragraphe 2

67. Selon les termes du commentaire de l'OCDE, « La rectification de la comptabilité des transactions entre entreprises associées dans la situation envisagée au paragraphe 1 peut entraîner une double imposition économique (imposition de personnes différentes pour un même revenu), du fait que l'entreprise de l'État A dont les bénéfices sont redressés sera imposée sur un montant de bénéfices au titre desquels son entreprise associée de l'État B aura déjà été imposée. » On y fait observer ensuite que « Le paragraphe 2 prévoit que, dans ces conditions, l'État B procédera à un ajustement approprié de façon à supprimer la double imposition ».

Toutefois, aux termes du commentaire de l'OCDE :

6. [...] un ajustement ne devra pas être opéré automatiquement dans l'État B du simple fait que les bénéficiaires ont été redressés dans l'État A; l'ajustement ne sera dû que si l'État B estime que le chiffre des bénéficiaires 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 bénéficiaires 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 bénéficiaires de l'entreprise associée que s'il considère que le redressement opéré dans l'État A est justifié dans son principe et dans son montant.

7. Le paragraphe ne spécifie pas la méthode à employer pour effectuer l'ajustement. Les pays membres de l'OCDE appliquent des méthodes différentes pour assurer dans ces cas le dégrèvement et les États contractants ont donc toute latitude pour fixer d'un commun accord les règles précises qu'ils veulent insérer dans l'article. Ainsi, certains États préféreront le système selon lequel, lorsque les bénéficiaires de l'entreprise X située dans l'État A sont redressés de façon que leur montant corresponde à celui qui aurait été atteint dans une situation de pleine concurrence, on opère l'ajustement en révisant l'imposition de l'entreprise associée Y de l'État B, qui inclut les bénéficiaires doublement imposés, de façon à réduire le bénéfice imposable d'un montant approprié. En revanche, d'autres États préféreront stipuler que, aux fins d'application de l'article 23, les bénéficiaires doublement imposés seront considérés pour l'entreprise Y de l'État B comme revenus imposables dans l'État A; par conséquent, l'entreprise de l'État B a droit dans ce dernier État, en vertu des dispositions de l'article 23, à un dégrèvement au titre de l'impôt payé par son entreprise associée dans l'État A.

8. L'objet du paragraphe n'est pas de traiter de ce qu'on pourrait appeler « ajustements secondaires ». Supposons qu'il y ait eu un redressement des bénéficiaires imposables de l'entreprise X dans l'État A, conformément au principe posé dans le paragraphe 1 et, en outre, que les bénéficiaires de l'entreprise Y de l'État B aient été rectifiés conformément au principe énoncé dans le paragraphe 2. La situation ne sera cependant pas identique à celle qui aurait existé si les transactions avaient été conclues à des prix de pleine concurrence car, en fait, les fonds représentant les bénéficiaires qui ont été ajustés se trouvent dans les caisses de l'entreprise Y et non dans celles de l'entreprise X. On pourrait faire observer que si les transactions avaient été conclues à des prix de pleine concurrence et si l'entreprise X avait voulu ensuite transférer ces bénéficiaires à l'entreprise Y, elle l'aurait fait, par exemple, sous la forme d'un dividende ou d'une redevance (si l'entreprise Y est la société mère de l'entreprise X), ou encore sous la forme d'un prêt (si l'entreprise X est la société mère de l'entreprise Y) et que, dans ces conditions, il aurait pu y avoir d'autres conséquences fiscales (par exemple, la perception d'une retenue à la source), qui dépendent du type de revenu considéré et des dispositions de l'article concernant ce revenu.

9. Ces ajustements secondaires, auxquels il faudrait procéder pour que la situation soit identique à celle qui aurait existé si les transactions avaient été

conclues en toute indépendance, dépendent de circonstances de fait propres à chaque cas. Il convient de noter qu'il n'est rien, dans le paragraphe 2, qui empêche d'effectuer ces ajustements secondaires lorsqu'ils sont autorisés par la législation nationale des États contractants.

10. Le paragraphe laisse aussi ouverte la question de savoir s'il faut fixer un délai à l'expiration duquel l'État B ne serait plus tenu d'opérer un ajustement approprié des bénéfices de l'entreprise Y à la suite d'un redressement des bénéfices de l'entreprise X dans l'État A. Certains États considèrent que l'obligation de l'État B ne devrait pas être limitée dans le temps, autrement dit, que si loin dans le temps que remonte l'État A pour réviser ses bases d'imposition, l'entreprise Y devrait en toute équité avoir l'assurance qu'un ajustement approprié sera effectué dans l'État B. D'autres États estiment qu'un engagement illimité de ce genre ne serait pas raisonnable dans la pratique administrative. Dans ces circonstances, cette question n'a donc pas été abordée dans le texte de l'article, mais les États contractants sont libres d'inclure dans leurs conventions bilatérales, s'ils le désirent, des dispositions concernant le délai accordé à l'État B pour faire un ajustement approprié [...].

11. Si les parties intéressées ne sont pas d'accord sur le montant et la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue par l'article 25 devra être appliquée; le commentaire relatif à cet article contient un certain nombre de considérations applicables aux redressements de bénéfices des entreprises associées opérées sur la base du présent article (suite notamment à la rectification des prix de transfert) et aux ajustements correspondants auxquels il faudrait alors procéder aux termes de son paragraphe 2 [...].

78. On a fait observer qu'un ajustement corrélatif prévu par le paragraphe 2 pouvait être très coûteux pour un pays en développement qui pourrait envisager de ne pas inclure ce paragraphe 2 dans ses traités. Mais le paragraphe 2 est un élément essentiel de l'article 9 et l'absence d'ajustement corrélatif aboutirait à une double imposition, ce qui est contraire à l'objet de la Convention. Un pays doit examiner de près l'ajustement principal découlant du paragraphe 1 avant de décider de l'ajustement corrélatif qui s'accorde à l'ajustement principal. Certains pays sont d'avis qu'il peut être souhaitable de supprimer l'obligation que peut avoir un État de faire un ajustement corrélatif quand l'autre État contractant a précédemment rectifié les prix de transfert, ce qu'on pourrait faire en remplaçant les mots « procède à un ajustement » par les mots « peut procéder à un ajustement ». Les États contractants pourraient, lors de négociations bilatérales, utiliser l'expression qui leur conviendrait. Mais l'accord sur ce point ne s'est pas fait, et le libellé du paragraphe 2 demeure inchangé.

Paragraphe 3

89. Le Modèle de convention des Nations Unies a subi en 1999 une modification de l'article 9 par l'adjonction d'un nouveau paragraphe 3. Le paragraphe 2 de l'article 9 fait obligation à un pays de procéder à « un ajustement approprié » (ajustement corrélatif) pour tenir compte de la rectification du prix de transfert effectuée par un pays en vertu du paragraphe 1 de l'article 9. **Le nouveau paragraphe 3** stipule que les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas lorsqu'une procédure judiciaire, administrative ou autre procédure légale a abouti à une décision finale selon laquelle, du fait d'actions entraînant un ajustement des

bénéfices en vertu du paragraphe 1, une des entreprises est passible d'une pénalité pour fraude, faute lourde ou défaillance délibérée. Autrement dit, si une décision finale a été prise à l'issue d'une procédure judiciaire, administrative ou autre procédure légale établissant qu'en relation avec l'ajustement des bénéfices en vertu du paragraphe 1, une des entreprises est sous le coup d'une pénalité pour fraude, faute lourde ou défaillance délibérée, il n'y a pas obligation de procéder à l'ajustement des bénéfices visé au paragraphe 2. Cette façon d'envisager les choses signifie qu'un contribuable peut être sous le coup de pénalités fiscales et non fiscales. Certains pays pourront estimer que ces doubles pénalités sont trop dures, mais il ne faut pas perdre de vue que les cas où on aurait ainsi une double pénalité seront très probablement exceptionnels, et que cette disposition ne serait pas appliquée dans le cours normal des choses.
