

# L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983)

## Table des matières

I.	Introduction .....	R(3)-2
II.	Contexte économique .....	R(3)-2
	1. Remarques générales .....	R(3)-2
	2. Caractéristiques des activités de location .....	R(3)-3
	3. Nature des services rendus .....	R(3)-4
III.	Règles applicables selon le modèle de convention de l'OCDE pour l'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs .....	R(3)-5
	1. Effets des règles existantes.....	R(3)-5
	2. Options pour une révision future du Modèle de Convention .....	R(3)-5
IV.	Application du Modèle de Convention de l'OCDE .....	R(3)-7
	1. Généralités .....	R(3)-7
	2. Directives pour l'application de l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE (existence d'un établissement stable) .....	R(3)-7
	Cas A : Entrepôts simples .....	R(3)-8
	Cas B : Entrepôt-agence .....	R(3)-9
	Cas C : Inspections et réparations .....	R(3)-10
	Cas D : Succursales opérationnelles .....	R(3)-10
	Cas E : Simple présence de conteneurs .....	R(3)-11
	3. Directives pour l'application de l'article 7 du Modèle de Convention de l'OCDE (répartition des bénéfices).....	R(3)-11
V.	Problèmes concernant les articles sur les redevances des conventions bilatérales.....	R(3)-12
VI.	Conclusions.....	R(3)-13
VII.	Réserves.....	R(3)-14
	Notes et référence.....	R(3)-15

## I. INTRODUCTION

1. Lorsqu'il a adopté, le 11 avril 1977, une Recommandation concernant la suppression des doubles impositions, le Conseil a recommandé aux Gouvernements des pays membres de se conformer au Modèle de Convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, et a chargé le Comité des affaires fiscales « de procéder périodiquement à l'examen des situations dans lesquelles une double imposition peut se produire, à la lumière de l'expérience acquise par les pays membres, et de faire toute proposition utile en vue d'y porter remède ».
2. Le présent rapport a été préparé par le Comité dans ce cadre de référence, afin d'étudier certains problèmes liés à l'imposition, selon le Modèle de Convention de l'OCDE de 1977 ou en application de conventions bilatérales, des revenus provenant de la location de conteneurs, quel que soit le mode de transport de ces conteneurs<sup>1</sup>. Le rapport propose également des lignes d'action possible en ce domaine pour les pays membres.

## II. CONTEXTE ÉCONOMIQUE

### 1. Remarques générales

3. L'activité de location de conteneurs s'est fortement développée au cours des années 1970. Cette évolution a été liée à la « conteneurisation » d'importants secteurs du système mondial de transport qui s'est développée au cours de la décennie antérieure. Alors que dans la première phase de ce développement les conteneurs appartenaient, en général, aux transporteurs ou aux propriétaires de navires, dans la seconde phase, ils ont été de plus en plus détenus par des sociétés spécialisées et gérés selon des formules de location. À l'heure actuelle, les sociétés de location de conteneurs détiennent plus de 50 pour cent du nombre de conteneurs existant dans le monde<sup>2</sup>.
4. Cette évolution s'explique par le fait que les sociétés de location de conteneurs remplissent des fonctions variées dans le contexte complexe du système mondial de transport. Trois de ces fonctions peuvent être identifiées de manière claire :
  - a) les sociétés de location de conteneurs mettent à la disposition des transporteurs et des autres opérateurs le conteneur, c'est-à-dire un actif qui joue un rôle essentiel dans les activités de transport ;
  - b) les sociétés de location de conteneurs jouent un rôle de compensation en assurant une répartition des conteneurs entre les zones excédentaires et déficitaires ; elles rendent ainsi des services importants au réseau de transport international ;

c) les sociétés de location peuvent participer à des arrangements financiers spécifiques, comme les options d'achat à prix fixe ou les locations ventes. Elles assurent ainsi des fonctions de nature financière qui ne sont pas nécessairement essentielles pour le système de transport mondial.

5. Bien que ces fonctions aient toutes leur importance lorsqu'il s'agit d'une société de location de conteneurs, l'administration fiscale ne s'intéresse souvent qu'à certaines d'entre-elles, par exemple celles qu'accomplit un établissement donné n'ayant que des fonctions limitées.

## **2. Caractéristiques des activités de location**

6. La location de conteneurs constitue une activité complexe qui s'exerce à l'échelle mondiale. Une société de location gère en général plusieurs dizaines de milliers de conteneurs. De plus, elle doit parfois disposer de plus d'une centaine d'entrepôts (« dépôts ») où ses clients peuvent prendre livraison des conteneurs ou les rendre.

7. La gestion d'un parc aussi important de conteneurs, de leur circulation à travers le globe, des mouvements financiers et des autres opérations commerciales qui en découlent, est assurée en quasi-totalité par des moyens informatiques. Les ordinateurs — qui sont installés habituellement au siège central de la société — constituent donc un instrument essentiel du système de gestion, de contrôle et de suivi de l'ensemble des activités de la société au plan mondial.

8. Les activités quotidiennes sont donc, pour l'essentiel, fortement centralisées, malgré l'existence d'un vaste réseau d'entrepôts. La négociation et la conclusion des contrats avec les clients sont assurées, soit par la société elle-même, soit par un de ses agents locaux ou, dans certains cas, par l'exploitant du dépôt (qui est alors habilité à conclure des contrats avec les clients). Le problème majeur de cette branche tient au déséquilibre des mouvements de conteneurs qui entraîne des excédents à certains endroits et des déficits dans d'autres zones. Là encore, le problème ne peut être réglé que par la centralisation et la gestion informatique.

9. Pour les besoins de l'analyse, il faut distinguer trois catégories de pays ou groupes de pays :

- le *pays de résidence* de la société de location de conteneurs, qui est celui où se situe le centre de ses activités ;
- le *pays où sont installés les différents entrepôts* entre lesquels s'opèrent les mouvements de conteneurs qui s'effectuent de manière irrégulière entre différents lieux, au gré d'un plus ou moins grand nombre d'armateurs. L'entreprise de location peut disposer elle-même d'installations dans ces pays, mais la formule la plus

- couramment utilisée est celle qui consiste à recourir à des entreprises locales indépendantes ;
- le *pays du locataire*, qui est celui où un locataire donné a sa résidence ou son siège social ; la société de location peut avoir ou ne pas avoir un établissement stable dans ce pays pour la conclusion des contrats ou pour la prise en charge des mouvements de conteneurs intéressant ce pays, ou pour les deux types d'opérations.

### 3. Nature des services rendus

10. La location de conteneurs peut prendre des formes diverses. La description ci-après semble refléter la réalité et se réfère à une terminologie généralement admise dans la profession :

- i) formules de location pour un ou plusieurs parcours, qui comprennent :
  - la location pour des parcours simples : d'un entrepôt à un autre entrepôt,
  - la location pour des parcours circulaires : à partir d'un entrepôt avec retour dans le même entrepôt ou dans un autre entrepôt situé dans le même pays,
  - éventuellement une location « mixte », par exemple location pour un parcours simple avec option de parcours circulaire ;
- ii) formules de location de durée limitée à moins d'un an, qui comprennent :
  - des locations à durée minimale imposée, mais avec faculté de prorogation (par exemple, durée minimum de 20 jours, 3 mois, 6 mois, 9 mois),
  - des locations à durée minimale déterminée avec option de renouvellement (par exemple, pour 6 mois, 12 mois, 2 ans, 3 ans, etc.),
  - des locations à terme fixe (par exemple, 30 jours, 3 mois, 9 mois) ;
- iii) formules de location de longue durée, 1 an ou plus, comprenant des contrats :
  - à durée minimale avec faculté de prorogation,
  - à durée minimale avec option de renouvellement,
  - à durée minimale avec option de dénonciation anticipée après 4, 3, 2 ou 1 an(s),
  - de location avec option d'achat à prix fixé ou de location vente (dans cette dernière formule, le client devient automatiquement propriétaire du conteneur à la fin de la période de location).

11. Les entreprises de location peuvent, également, négocier avec leurs clients des arrangements particuliers concernant la location de conteneurs dans certaines zones, à partir ou à destination de certains entrepôts, pour certaines quantités et à des tarifs qui sont fixés pour une période donnée.

12. De manière générale, le régime fiscal est le même pour l'ensemble de ces activités. Des problèmes peuvent toutefois se poser lorsque la location s'accompagne d'arrangements financiers particuliers ou lorsqu'elle porte sur un conteneur spécial pour répondre à des besoins exceptionnels (par exemple, le transport de combustibles nucléaires). Ces cas ne sont pas traités dans le présent rapport, mais il est fait référence au rapport du Comité sur « l'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial et scientifique ».

### **III. RÈGLES APPLICABLES SELON LE MODÈLE DE CONVENTION DE L'OCDE POUR L'IMPOSITION DES REVENUS PROVENANT DE LA LOCATION DE CONTENEURS**

#### **1. Effets des règles existantes**

13. Les revenus de la location de conteneurs étant des revenus de la location d'équipement industriel, ils relèvent au premier chef de l'article 12 (Redevances) et également, s'ils sont perçus par une entreprise, des articles 7 (Bénéfices des entreprises) et 5 (Établissement stable). L'article 12 comporte une disposition particulière qui prévoit l'exonération dans l'État de la source, à moins que les redevances ne soient imputables à un établissement stable situé dans cet État. En conséquence, les revenus de la location de conteneurs sont, d'une façon générale, imposables dans l'État de la résidence. Toutefois, un certain nombre de pays ont formulé une réserve à l'égard de l'exonération à la source prévue par l'article 12.

#### **2. Options pour une révision future du Modèle de Convention**

14. Le Comité a étudié trois possibilités différentes. La première consiste à soumettre à une imposition à la source limitée les bénéfices de la location de conteneurs lorsqu'une convention bilatérale prévoit une imposition à la source des redevances en général. La plupart des membres du Comité ont estimé que cette solution susciterait de grandes difficultés pour la location des conteneurs et, d'une façon générale, pour le système de transports internationaux. Cette possibilité a donc été rejetée. À ce propos, il est fait référence au rapport sur la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique qui recommande d'exclure d'une façon générale du champ

d'application de l'article 12 du Modèle de Convention les revenus provenant de la location de ces actifs.

15. Une autre solution consisterait à prévoir qu'à l'avenir les bénéficiaires de la location de conteneurs seraient uniquement soumis aux dispositions des articles 7 et 5 du Modèle de Convention de l'OCDE. Pour parer à certaines difficultés dues au fait que quelques pays ont formulé des réserves à l'égard de l'article 12 et soumettent les redevances à un impôt à la source dans le cadre de conventions bilatérales (voir plus loin partie V), les revenus sont produits par l'exercice d'une activité commerciale. Les entreprises de location de conteneurs seraient alors imposables dans les pays où elles ont des établissements stables, la double imposition étant évitée dans le pays de résidence par l'une des méthodes des articles 23 A ou 23 B du Modèle. Ces solutions ont été jugées adéquates, toute difficulté pratique pour l'application des articles 7 et 5 du Modèle de Convention pouvant être réglée — et tout doute dissipé — par une interprétation adéquate des dispositions de ces articles dans le cadre de la procédure amiable (article 25). Les principes exposés dans la Partie IV du présent rapport constitueraient le support d'une telle démarche. Une telle solution a recueilli une large adhésion parmi les membres du Comité.

16. Enfin, les bénéficiaires de la location de conteneurs pourraient être traités de la même manière que les bénéficiaires de l'exploitation internationale de navires et être imposés conformément à l'article 8 du Modèle de Convention, c'est-à-dire uniquement dans l'État où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise (voir le paragraphe 10 des Commentaires relatifs à l'article 8). Cette solution part du principe qu'en l'absence d'une telle règle, la répartition nécessaire du revenu locatif entre plusieurs États de la source dépend forcément de l'application de règles d'attribution hétérogènes dans les États concernés et d'approximations arbitraires et qu'elle peut ainsi conduire à l'imposition d'une charge multiple excessive. L'exemption à la source garantit qu'un impôt ne sera prélevé que lorsque l'ensemble des opérations de location d'une entreprise est rentable. L'attribution du droit d'imposition à un seul État supprime le bénéfice imposable dans chaque État et l'État de résidence de l'entreprise de location est celui qui est le mieux en mesure d'apprécier le revenu et les dépenses d'une entreprise de location de conteneurs.

17. Toutefois, le Comité a noté que, sur le plan des principes, les problèmes posés par l'imposition du revenu de la location de conteneurs diffèrent peu des difficultés habituelles que l'on rencontre pour appliquer les principes posés par le Modèle de Convention de l'OCDE. Une nette majorité de pays étaient d'avis que la location de conteneurs n'était pas fondamentalement différente de la location d'autres équipements industriels et scientifiques, même si les conteneurs ne sont pas utilisés dans le pays du premier locataire. Il serait donc regrettable de créer en l'occurrence un précédent qui serait

contraire aux règles ordinaires d'imposition de ce genre de revenu. En conséquence, le Comité n'a pas recommandé de soumettre les revenus de la location de conteneurs aux règles prévues par l'article 8 ; ceci pourrait toutefois être examiné à la lumière de faits nouveaux lorsque le Modèle de Convention de l'OCDE sera totalement révisé. En attendant, les pays qui souhaiteraient que les revenus de la location de conteneurs tombent sous le coup des règles de l'article 8 sont libres de proposer cette solution au cours des négociations préalables à la conclusion de conventions bilatérales.

## IV. APPLICATION DU MODÈLE DE CONVENTION DE L'OCDE

### 1. Généralités

18. Bien que ses dispositions soient claires, le Modèle de Convention de l'OCDE soulève un certain nombre de difficultés pratiques :

- a) un premier problème consiste à savoir si l'entreprise de location possède des établissements stables, au sens de l'article 5 du Modèle de Convention. Cette question peut être difficile à résoudre, par exemple dans les États où sont situés des entrepôts, lorsque les activités de l'entreprise sont tellement limitées qu'il est malaisé d'établir si, par elles-mêmes, ces activités peuvent bénéficier de l'exemption prévue au paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE. De même, on peut se demander s'il y a ou non un établissement stable dans l'État de résidence du client (qui peut être un transporteur ou un autre utilisateur du conteneur), du fait de la seule présence de conteneurs dans cet État ;
- b) il peut être encore plus difficile de déterminer quels sont les bénéfices d'une entreprise de location imputables à un établissement stable susceptible d'être considéré comme tel selon l'article 5 du Modèle de Convention.

### 2. Directives pour l'application de l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE (existence d'un établissement stable)

19. Le Comité a décidé d'aborder ce problème en étudiant un certain nombre de cas typiques souvent rencontrés dans l'exploitation de sociétés de location de conteneurs. Les solutions proposées pourraient fournir des directives pour les décisions à prendre et les procédures amiables concernant l'application des conventions bilatérales, ce qui n'implique évidemment pas que les circonstances propres à chaque cas ne doivent pas être prises en considération.

*Cas A : Entrepôts simples***i) Description du cas**

20. L'entreprise loue des conteneurs dans le monde entier. Le locataire peut restituer le conteneur dans l'un des cent et quelques entrepôts que l'entreprise possède dans quarante pays. La plupart de ces entrepôts appartiennent à des entreprises indépendantes qui les gèrent et assurent la reprise des conteneurs et la livraison à de nouveaux clients. L'exploitant de l'entrepôt perçoit en général une rémunération forfaitaire à laquelle vient s'ajouter une redevance spéciale dont le montant dépend de l'utilisation effective de l'entrepôt et des services réellement fournis. L'exploitation de l'entrepôt comporte normalement les activités suivantes :

- recevoir notification de l'arrivée des conteneurs qui seront mis à la disposition de l'entreprise de location ;
- notifier les demandes de conteneurs ;
- assurer l'entreposage des conteneurs qui, au port, doivent être tenus à la disposition de l'entreprise de location ;
- assurer la manutention des conteneurs, c'est-à-dire leur réception ou leur livraison aux transporteurs ;
- contrôler les conteneurs rendus à l'entreprise ou livrés par elle ;
- procéder à la vérification technique des conteneurs pour déterminer si un dommage a été subi, en informer la société de location et fournir les services auxiliaires de réparation en faisant appel à des tiers.

L'entrepôt est normalement utilisé par plusieurs entreprises, notamment les sociétés de location de conteneurs, les transporteurs routiers, les transporteurs maritimes.

**ii) Directives**

21. Le Comité a estimé qu'un entrepôt simple, du genre de celui qui est décrit plus haut, ne constitue pas normalement un établissement stable s'il est exploité par une entreprise indépendante. Dans le cas où l'exploitant exerce son activité pour le compte d'une seule entreprise, il conviendrait cependant d'examiner s'il ne s'agit pas en fait d'un entrepôt opérationnel, tel qu'il est défini plus loin au cas D.

22. Un entrepôt simple pourrait toutefois être considéré comme un établissement stable, au sens du paragraphe 1 de l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE, s'il appartenait à la société de location et était exploité par elle. Parmi les membres du Comité, une forte majorité était cependant d'avis qu'en l'occurrence, l'établissement ne devait pas être considéré d'une façon générale comme un établissement stable en raison du paragraphe 4 de



l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE. Cette position peut se justifier par les raisons suivantes :

- plusieurs activités des établissements en cause entrent dans le champ d'application des alinéas a) et b) du paragraphe 4 de l'article 5 ;
- les autres activités sont généralement si limitées qu'elles peuvent être considérées comme ayant un caractère auxiliaire, au sens de l'alinéa e) du paragraphe 4 ;
- l'activité d'entrepôt ne représente qu'une faible partie de l'ensemble des activités de l'entreprise et il serait extrêmement difficile de lui imputer plus qu'un montant infime de bénéfices ;
- en conséquence, l'ensemble des activités résultant de la combinaison des fonctions relevant des alinéas a), b) et e) présente un caractère auxiliaire au sens de l'alinéa f) du paragraphe 4.

23. Le Comité recommande donc d'appliquer dans les cas mentionnés plus haut les règles prévues pour les exceptions figurant dans le paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE.

#### *Cas B : Entrepôt-agence*

##### **i) Description du cas**

24. L'entreprise de location dispose d'agences qui louent des conteneurs aux clients qui s'adressent à elles. Les contrats sont normalement signés par l'agent, qui suit étroitement, selon le cas, les directives générales, les instructions spéciales ou les prescriptions expresses de la société de location. L'agent peut être totalement indépendant du loueur et être utilisé par plusieurs sociétés de location de conteneurs. Mais il peut aussi avoir des liens plus étroits avec la société de location.

##### **ii) Directives**

25. Lorsqu'un entrepôt-agence appartient à un tiers jouissant d'un statut indépendant et agissant dans le cadre ordinaire de son activité et qu'il est exploité par ce tiers, il ne doit pas être considéré comme un établissement stable, aux termes du paragraphe 6 de l'article 5 du Modèle de Convention. Dans les autres cas il est censé être un établissement stable, selon le paragraphe 5 de l'article 5 du Modèle de Convention.

26. Après examen approfondi, le Comité, dans sa très large majorité, recommande d'accorder le statut d'agent indépendant à l'exploitant qui offre ses services à plusieurs entreprises, puisque les critères définis au paragraphe 35 des Commentaires sont remplis en l'occurrence. Les autres cas devront être étudiés séparément en se référant aux paragraphes 36 et 37 des Commentaires sur l'article 5.

27. Lorsque l'entrepôt-agence appartient à la société de location de conteneurs elle-même et est exploité par elle, le Comité considère qu'il y a manifestement un établissement stable.

#### *Cas C : Inspections et réparations*

##### **i) Description du cas**

28. Les conteneurs entreposés font l'objet d'une inspection et, s'ils ont subi d'importants dégâts, ils sont réparés à la demande de la société de location. Normalement, ces opérations sont effectuées par des inspecteurs et/ou des ateliers de réparation indépendants (les vérifications techniques de routine destinées à déceler l'existence d'un dégât sont ordinairement assurées par l'exploitant de l'entrepôt). Dans certains cas, la société de location peut posséder son propre atelier de réparation dans les ports particulièrement importants.

##### **ii) Directives**

29. Le Comité estime que les opérations d'inspection et de réparation effectuées par une entreprise indépendante ne sont pas le fait d'un établissement stable. Même dans les cas particuliers où ces activités peuvent être considérées comme étant celles d'une installation fixe d'affaires, les alinéas e) et f) du paragraphe 4 devraient faire conclure qu'il n'y a pas d'établissement stable.

#### *Cas D : Succursales opérationnelles*

##### **i) Description du cas**

30. La société de location dispose dans un port d'un bureau qui assure l'ensemble de ses opérations dans la région, notamment la notification des réceptions et des demandes de conteneurs, l'exploitation de l'entrepôt, la manutention, l'inspection et la réparation des conteneurs. Sont aussi incluses, sous la surveillance du siège social, les opérations de prospection et de recherche de contrats pour la société de location. Ces succursales opérationnelles semblent être créées essentiellement pour assurer la coordination des activités de la société de location à l'échelon régional.

##### **ii) Directives**

31. Dans ces cas, l'application de l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE conduit ordinairement à la conclusion qu'il existe bien un établissement stable.

### Cas E : Simple présence de conteneurs

#### i) Description du cas

32. Les conteneurs de la société de location sont utilisés dans le pays par le locataire, ou un tiers, ou pour leur compte.

#### ii) Directives

33. Il est clair que, dans ce cas, la simple présence des conteneurs ne constitue pas un établissement stable, dès lors qu'il n'y a dans le pays ni installation fixe d'affaires, ni exercice d'activités par l'entreprise propriétaire des conteneurs.

### 3. Directives pour l'application de l'article 7 du Modèle de Convention de l'OCDE (répartition des bénéfices)

34. Les directives énoncées plus haut pour l'application de l'article 5 du Modèle de Convention éviteront un fractionnement excessif des bénéfices des sociétés de location de conteneurs. En conséquence, le Comité a considéré que des directives assez générales répondraient à la situation d'un point de vue pratique.

35. Ce n'est que dans des cas exceptionnels qu'un entrepôt simple et un entrepôt-agence [cas A et B] pourraient être considérés comme des établissements stables. L'imputation des bénéfices doit se fonder sur le fait qu'en l'occurrence, l'établissement stable n'intervient pas directement dans l'activité de location de conteneurs et se borne à rendre des services limités. Ses bénéfices doivent donc être déterminés de la façon suivante, par :

- a) le montant que recevrait dans des conditions similaires une entreprise distincte et indépendante en contrepartie de l'exploitation d'un entrepôt (par exemple, une somme forfaitaire et/ou une redevance spéciale dépendant de l'utilisation effective de l'entrepôt) ;
- b) déduction faite des dépenses engagées pour l'entrepôt ;
- c) ainsi que d'une fraction appropriée des dépenses du siège, notamment les frais généraux administratifs (s'il n'en a pas été tenu compte autrement).

36. Les problèmes peuvent se poser différemment dans le cas d'une succursale opérationnelle [cas D]. Pour calculer le bénéfice qui lui est imputable, il faut dûment apprécier les fonctions respectives de l'établissement stable et du siège social. Les dépenses, comme les frais généraux d'administration, engagées au siège social devront être déduites. Parmi ces dépenses figurent, entre autres, les charges de financement des conteneurs, l'amortissement et les frais de gestion.

37. Dans les cas A et B, le montant des bénéfices à imputer à l'établissement stable sera normalement assez faible ; il ne peut être déterminé qu'au siège social. Les États qui imposent ces bénéfices pourraient, dans le cadre d'une procédure amiable, se fonder sur les montants qui apparaissent dans les livres du siège. Le pays où le siège social est situé pourrait alors se charger d'examiner les montants en cause lors de la vérification des comptes de la société de location et informer l'autre État de toute anomalie sérieuse qu'il aurait décelée.

## **V. PROBLÈMES CONCERNANT LES ARTICLES SUR LES REDEVANCES DES CONVENTIONS BILATÉRALES**

38. L'application des dispositions des conventions bilatérales qui concernent les redevances ne soulève pas de difficulté lorsqu'il n'est pas prévu d'imposition à la source sur les paiements (loyers) au titre de la location de conteneurs. Cette solution serait conforme à l'article 12 du Modèle de Convention de l'OCDE qui exempte de l'imposition dans l'État de la source les redevances (y compris les loyers) au titre d'un équipement industriel, commercial ou scientifique.

39. Certaines conventions bilatérales prévoient cependant une imposition limitée à la source des redevances. Il convient de se référer à cet égard au rapport sur « l'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique » dont les conclusions concernent aussi le revenu de la location de conteneurs. Dans ce rapport, le Comité considère que le revenu de la location ne doit pas être soumis à une imposition à la source et doit donc être exclu du champ d'application de dispositions correspondant à celles de l'article 12. En outre, il recommande d'apporter les modifications appropriées à cet article ou aux Commentaires sur cet article lors d'une révision ultérieure du Modèle de Convention de l'OCDE.

40. On peut se demander s'il convient d'appliquer les dispositions des conventions bilatérales qui prévoient une imposition à la source des redevances (y compris les loyers d'équipement industriel, commercial ou scientifique) au revenu provenant de la location de conteneurs. Ordinairement ces conventions bilatérales reprennent les termes du paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de Convention de l'OCDE en définissant le mot « redevances ». Le Groupe de travail n'a pu parvenir à une unité de vues sur cette question.

- a) Suivant une première optique, en vertu des termes mêmes des conventions, la location de conteneurs doit toujours être considérée comme une « location d'équipement industriel ». À l'appui de cette

thèse, on peut dire que les Commentaires relatifs à l'article 12 du Modèle de Convention semblent reposer sur cette approche. Comme le texte du Modèle de Convention est très clair, ce n'est qu'en le modifiant qu'on pourra changer la situation.

- b) Certains font valoir, au contraire, que la signification économique de la location de conteneurs va bien au-delà de la simple location d'un bien corporel. Si l'on en est venu à louer des conteneurs, ce n'est pas parce que les transporteurs préféreraient louer plutôt que posséder des conteneurs. La justification économique de cette formule réside plutôt dans l'avantage que présente pour le transporteur le fait de pouvoir disposer d'un conteneur et de le restituer là où il le désire. Cette facilité n'existe que grâce à la mise en place par les entreprises de location d'un réseau mondial d'installations et au rôle de compensation qu'elles assurent entre les points où il y a excédents et ceux où il y a insuffisance de conteneurs. L'entreprise fournit donc un service en équilibrant l'offre et la demande de conteneurs à l'échelle mondiale ; la location est alors un instrument et non une fin en soi. Comme l'article 12 du Modèle de Convention de l'OCDE ne vise que les cas dans lesquels la location constitue une fin en soi, il n'est pas applicable à la location de conteneurs.

41. Bien que la majorité des pays se soit ralliée à la première interprétation, une minorité s'est prononcée en faveur de la seconde solution parce qu'elle permet une interprétation fonctionnelle. Le Comité dans son ensemble a admis que le problème tenait au fait que les conventions bilatérales s'écartent des dispositions de l'article 12 du Modèle de l'OCDE et qu'on ne pouvait envisager une solution commune. Il recommande cependant que les États contractants recourent autant qu'il est nécessaire à la procédure amiable pour éviter une double imposition ou tout effet préjudiciable résultant d'une imposition à la source sur les redevances.

42. Dans ce contexte, le Comité a examiné les difficultés d'application et d'interprétation des conventions qui peuvent résulter d'une retenue à la source sur les paiements au titre de la location de conteneurs. Il convient de se référer aux paragraphes 16 à 20 du rapport sur la location d'équipement industriel, commercial et scientifique.

## VI. CONCLUSIONS

43. Le Comité est parvenu à la conclusion que la démarche adoptée dans le Modèle de Convention aboutit à des solutions satisfaisantes et qu'il n'y a aucune raison de s'écarter des principes retenus pour les autres entreprises. Afin de faciliter l'application de ces principes aux entreprises de location de

conteneurs et compte tenu des considérations exposées dans la partie V ci-dessus, le Comité suggère que le Conseil :

- a) recommande aux pays membres, lorsqu'ils appliquent les conventions bilatérales existantes aux entreprises de location de conteneurs :
  - i) de tenir compte des considérations exposées aux parties III et IV du présent rapport pour l'interprétation des articles 5, 7 et 12 du Modèle de Convention ;
  - ii) de résoudre les difficultés administratives d'application de ces articles par voie d'accord amiable ;
  - iii) d'accorder si possible, des allègements, en vertu de l'article 25 du Modèle de Convention ou de dispositions d'ordre interne, en vue d'éviter une double imposition ou d'autres effets préjudiciables résultant d'une imposition à la source de ces revenus ;
- b) recommande aux pays membres, lors de la conclusion de nouvelles conventions ou de la révision de conventions anciennes, de ne pas soumettre les revenus provenant de la location de conteneurs à des dispositions aux termes desquelles les redevances sont susceptibles d'être soumises à une imposition à la source.

44. Le Comité suggère que le Conseil le charge de tenir compte des suggestions contenues dans le présent rapport au sujet du champ d'application de l'article 12, lors d'une prochaine révision du Modèle de Convention de l'OCDE.

45. Le Comité suggère aussi que le présent rapport soit publié et fasse l'objet d'une publicité appropriée par le Secrétariat de l'OCDE.

## VII. RÉSERVES

46. *L'Australie se réserve le droit d'imposer comme des redevances, dans ses conventions bilatérales de double imposition, les revenus provenant de la location de conteneurs lorsque, selon le droit australien, ces revenus ont leur source en Australie.*

47. *Le Canada se réserve le droit de maintenir un taux d'imposition à la source de 10 pour cent. Toutefois, il est prêt à accepter d'appliquer, sur une base réciproque, les règles de l'article 8 aux bénéficiaires provenant de la location de conteneurs utilisés en trafic international.*

48. *L'Italie se réserve le droit de continuer à faire figurer les revenus de la location de conteneurs dans la définition du terme « redevances » telle qu'elle figure au paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de Convention 1977.*

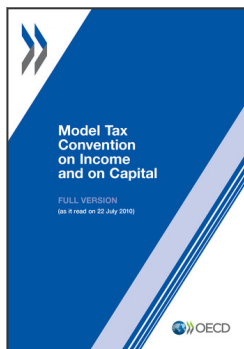
49. L'Espagne, la Nouvelle-Zélande et le Portugal se réservent le droit d'imposer à la source les revenus provenant de la location de conteneurs.

50. La Turquie se réserve le droit d'imposer à la source les revenus provenant de la location de conteneurs dans tous les cas. Pour l'application des articles 5 et 7 du Modèle de Convention à ces revenus, la Turquie souhaiterait appliquer la règle de l'établissement stable aux cas des entrepôts simples, des entrepôts-agences et des succursales opérationnelles.

51. La Grèce se réserve le droit de continuer à considérer les revenus provenant de la location de conteneurs comme des redevances et de les imposer en conséquence.

### **Notes et référence**

1. Transport par voie de navigation maritime ou intérieure, transport aérien, ferroviaire ou terrestre, etc.
2. Aux fins du présent rapport, sont exclues des sociétés de location de conteneurs les compagnies de transport maritime qui exploitent des conteneurs à titre d'activité auxiliaire, au sens de l'article 5 (paragraphe 4) du Modèle de Convention de 1977 (cf. paragraphe 10 des Commentaires relatifs à l'article 8).



Extrait de :

## Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/9789264175181-en>

### Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2013), « R(3). L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs », dans *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264175273-96-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org). Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) [info@copyright.com](mailto:info@copyright.com) ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).