



Conseil économique et social

Distr. générale
8 août 2017
Français
Original : anglais

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

Quinzième session

Genève, 17-20 octobre 2017

Point 5 c) vii) de l'ordre du jour provisoire*

**Examen de fond des questions de fond relatives à la
coopération internationale en matière fiscale : autres
questions : renforcement des capacités**

Programme de renforcement des capacités en matière de coopération fiscale internationale

Note du Secrétariat

1. Dans sa résolution 2017/2, le Conseil économique et social a pris acte des progrès accomplis par le Bureau du financement du développement du Département des affaires économiques et sociales en ce qui concerne l'élaboration, dans le cadre de son mandat, d'un programme de renforcement des capacités en matière de coopération fiscale internationale destiné aux ministères des finances et aux autorités fiscales nationales des pays en développement afin de les doter de régimes fiscaux plus efficaces et performants, l'objectif étant de maintenir les niveaux d'investissements publics et privés souhaités et de lutter contre l'évasion fiscale, et demandé au Bureau, en collaboration avec les autres parties prenantes, de poursuivre ses travaux dans ce domaine et de développer davantage ses activités ainsi que des outils pratiques.
2. Le programme susmentionné vise notamment à renforcer les capacités des pays en développement à accroître le potentiel de mobilisation des recettes intérieures en améliorant leurs capacités à protéger et élargir efficacement l'assiette fiscale. Le Manuel des Nations Unies sur plusieurs aspects de la protection de l'assiette fiscale des pays en développement est le principal outil élaboré dans ce domaine. Publié pour la première fois en 2015, le Manuel est mis à jour et étoffé pour prendre en compte les nouveaux problèmes et les derniers développements internationaux dans ce domaine.
3. Le document annexé à la présente note est une version abrégée du chapitre I de l'édition révisée du Manuel. Il fournit un aperçu de certaines questions particulièrement importantes pour les pays en développement en matière de protection et d'élargissement de leur assiette fiscale.

* E/C.18/2017/4.



Annexe

Protection de l'assiette fiscale des pays en développement*

I. Introduction

Contexte général

1. L'un des défis politiques les plus importants auxquels sont confrontés les pays en développement est d'établir et de maintenir une source durable de recettes pour financer les dépenses intérieures. Bien que ce problème présente de nombreuses facettes, l'une des plus importantes est la protection de l'assiette fiscale intérieure. Ces dernières années, une attention croissante a été accordée aux cas d'entreprises multinationales semblant avoir payé des taxes bien en deçà des niveaux prévus au regard des taux d'imposition applicables dans les pays concernés. Plusieurs cas retentissants de sociétés bien connues n'ayant pas ou peu payé d'impôts ont placé les questions de fraude et d'évasion fiscales au cœur du débat politique public. En réponse à ces affaires, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), à la demande du Groupe des Vingt (G20), a entrepris un projet visant à analyser les techniques que les entreprises utilisent pour réduire considérablement leurs taux d'imposition effectifs et à les contrer. Ce travail a abouti à l'élaboration du plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires. Les rapports finaux sur les 15 actions énumérées dans le plan d'action ont été présentés et approuvés par le G20 en octobre 2015.¹

Points de vue des pays en développement sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires

2. Bien que des efforts considérables aient été déployés pour tenir compte des points de vue des pays en développement dans l'analyse et les résultats des travaux menés dans le cadre du projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires, il était clair dès le départ qu'un examen indépendant des problèmes de fraude fiscale et de transfert des bénéficiaires et d'érosion de l'assiette fiscale qui en découlent s'imposait, du point de vue des pays en développement. Tout d'abord, la plupart des pays en développement s'intéressent principalement, mais pas exclusivement, à la réduction de la fiscalité fondée sur les sources, plutôt qu'au transfert des bénéficiaires intérieurs des entreprises locales vers des juridictions à taux d'imposition faible ou nul. Deuxièmement, l'impôt sur les sociétés appliqué aux investissements étrangers représente habituellement une part plus importante des recettes totales dans les pays où les systèmes fiscaux sont moins développés par rapport à ceux qui sont dotés de systèmes fiscaux plus développés. De plus, les capacités administratives des pays en développement limitent dans une certaine mesure les réponses potentielles à l'érosion de la base d'imposition et au transfert des bénéficiaires.

3. Si les pays en développement veulent s'assurer des recettes durables, ils doivent impérativement assurer la protection de leur assiette fiscale intérieure contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires. Le renforcement des capacités dans ce domaine est essentiel pour atteindre cet objectif. Les rapports finaux de l'OCDE ont beaucoup à offrir aux pays en développement en ce qui concerne l'identification des problèmes et la suggestion de techniques possibles

*Ce document est une version abrégée du chapitre I de la deuxième édition du Manuel des Nations Unies sur plusieurs aspects de la protection de l'assiette fiscale des pays en développement, Nations Unies, New York (à paraître), rédigé par Hugh J. Ault, professeur émérite de droit à la Boston College Law School, et Brian J. Arnold, conseiller principal à la Fondation canadienne de fiscalité.

¹ Disponible à l'adresse <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps-rapports-finaux-2015.htm>.

pour faire face à l'érosion de la base d'imposition et au transfert des bénéficiaires ; toutefois, il est important de garder à l'esprit les besoins et les points de vue spécifiques des pays en développement sur ces problèmes, notamment le niveau de développement du système fiscal, les ressources administratives disponibles pour traiter ces questions, la nature des relations avec les partenaires commerciaux et les considérations régionales. Il revient à chaque pays d'évaluer sa situation particulière afin d'identifier les problèmes qui lui sont propres et de déterminer les techniques les mieux adaptées pour assurer une base d'imposition solide.

Réponses des Nations Unies

4. Compte tenu de l'importance de la question de l'érosion de la base d'imposition et du transfert des bénéficiaires pour les pays en développement et de la nécessité d'une étude et d'un examen plus développés, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a créé le Sous-Comité chargé des questions d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéficiaires dans les pays en développement, qui est mandaté d'informer les responsables fiscaux des pays en développement sur ces questions et de faciliter l'intégration de leurs points de vue et de leur expérience dans les travaux du Comité d'experts et les travaux plus généraux dans le cadre du Plan d'action de l'OCDE.

5. En outre, le Bureau du financement du développement du Département des affaires économiques et sociales a lancé un projet visant à compléter le travail effectué dans le cadre du projet OCDE/G20 et celui mis en œuvre par le Comité d'experts dans une perspective de renforcement des capacités. Le projet portait sur un certain nombre de questions présentant un intérêt particulier pour les pays en développement et comprenait, sans s'y limiter, les questions abordées par l'OCDE dans les rapports finaux. Il avait deux objectifs principaux : offrir un aperçu supplémentaire des problèmes identifiés dans le projet OCDE/G20 du point de vue des pays en développement, et examiner les questions liées à la protection de la base d'imposition qui revêtent une importance particulière pour ces pays, mais qui n'ont pas été abordées dans le projet OCDE/G20.

6. Le premier produit du projet du Bureau du financement pour le développement a été la première édition du Manuel des Nations Unies sur plusieurs aspects de la protection de l'assiette fiscale des pays en développement, publiée en 2015.² Une deuxième édition du Manuel, révisée pour prendre en compte les résultats finaux du projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires, sera publiée fin 2017. Elle comprendra également deux nouveaux chapitres sur les paiements de loyer et de redevances qui érodent la base d'imposition et sur le contrôle de l'évasion fiscale par le biais de règles anti-évasion générales. Les chapitres du Manuel ont été rédigés par des auteurs individuels, sur la base des résultats du projet OCDE/G20 et d'une revue de la littérature existante. Il est important de noter que le Manuel est un reflet des contributions des pays en développement, recueillies par le biais d'activités du Comité d'experts et d'ateliers menés spécialement pour documenter leur expérience et leurs préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéficiaires.

7. Les quatre questions suivantes, qui sont particulièrement pertinentes pour les pays en développement, ont été entièrement traitées dans le Manuel, mais ne sont pas directement abordées par le projet OCDE/G20, et sont brièvement explorées dans le présent document :

- a) l'imposition des gains en capital par les pays d'origine;
- b) l'imposition des services par les pays d'origine;

² Disponible à l'adresse www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/07/handbook-tb.pdf.

- c) l'imposition des loyers et des redevances par les pays d'origine;
- d) l'utilisation de règles législatives anti-évasion générales dans le droit interne.

II. Gains en capital

Généralités

8. Les investissements directs étrangers dans les pays en développement peuvent être structurés en filiales ou succursales d'une société étrangère organisées localement. Dans les deux cas, les actions de la société peuvent être détenues par une société de portefeuille offshore. Si les actifs d'exploitation du pays sont vendus, qu'ils appartiennent à la société étrangère ou à une filiale locale, le pays aura en général le droit d'imposer tout gain en capital sur les actifs, aux termes de son droit interne et de toute convention de double imposition applicable. De même, si les dividendes sont payés par une société nationale, ils seraient en général assujettis à une retenue d'impôt. Toutefois, si, au lieu de vendre directement les actifs, l'investisseur étranger vend les actions de la filiale ou de la succursale nationale de la société étrangère, il évite ainsi la taxe du pays d'origine. Ce serait également le cas si les actions d'une société nationale détenues par une société de portefeuille étrangère étaient vendues. Ainsi, le gain accumulé attribuable aux actifs sous-jacents de la société dans le pays d'origine échapperait à l'imposition par ledit pays lors du transfert. Ce gain peut représenter une appréciation des actifs sous-jacents ou des bénéfices non répartis sur lesquels l'actionnaire aurait été imposé s'ils avaient été distribués à l'actionnaire en tant que dividende. Ces éléments de gain échapperont à l'imposition du pays d'origine si les actions sont vendues, à moins que le droit interne dudit pays ne comporte des dispositions spéciales couvrant ces gains, et même si de telles dispositions sont en vigueur, certaines dispositions des conventions de double imposition peuvent empêcher l'imposition du gain.

Dispositions du droit interne

9. La structure des dispositions relatives aux gains en capital qui s'appliquent à la vente d'actions de sociétés nationales diffère considérablement d'un pays à l'autre. Dans certains pays, les dispositions ne s'appliquent pas aux ventes d'actions nationales par des non-résidents, dans d'autres, la vente est imposée si la société détient certains actifs (par exemple, des biens réels ou immeubles situés dans le pays), et dans d'autres, on peut faire valoir une prétention fondée sur les sources si le non-résident détient un pourcentage déterminé d'actions dans la société nationale, indépendamment de la composition de ses actifs. En outre, certains pays imposent la vente d'actions uniquement lorsque l'opération est considérée comme une évasion fiscale; si, par exemple, les biens dont la vente serait imposable sont transférés à une société, puis suivis immédiatement par la vente des actions de la société. Il n'existe pas de modèle clair de règles de droit interne applicables dans ce domaine. La décision relative à la mesure dans laquelle on peut étendre la fiscalité fondée sur les sources à la vente d'actions de sociétés nationales implique d'établir un juste équilibre entre la volonté d'attirer des investissements étrangers et l'importance de l'imposition des gains pour l'assiette fiscale nationale.

10. Un certain nombre de questions administratives doivent être prises en considération si l'on décide d'imposer la vente d'actions de sociétés nationales par les non-résidents dans certains cas. Tout d'abord, il existe plusieurs façons d'appliquer l'imposition. Le vendeur peut être tenu de déclarer le gain et de s'acquitter de la taxe de la même manière que si le gain découlait des actifs situés directement dans le pays. Cette approche peut s'avérer difficile à appliquer, en

particulier si les dispositions du droit interne n'imposent aucune obligation de déclaration de vente d'actions par la société nationale. À défaut, une obligation de retenue à la source pourrait être imposée à l'acheteur. Toutefois, dans le cas d'une vente entre deux non-résidents, cette obligation est difficile à appliquer en pratique. Des problèmes administratifs supplémentaires surviennent si l'on décide d'imposer la vente des actions uniquement dans les cas où il existe un élément lié à l'évasion fiscale.

Imposition multiple du même gain économique

11. L'impact que la vente d'actions peut avoir sur la situation fiscale des actifs sous-jacents d'une société constitue un autre problème structurel. Si la vente d'actions est imposable, mais qu'aucun ajustement du coût n'est effectué aux fins du calcul de l'impôt des actifs sous-jacents, une deuxième taxe serait due sur le même gain économique au moment de la vente des actifs. L'adéquation de ce régime d'imposition dépendra de la structure générale d'imposition des actionnaires dans le pays.

Actions d'une société étrangère

12. En supposant que l'on décide d'imposer la vente d'actions de sociétés nationales dans certaines circonstances, une question distincte est de savoir comment traiter la vente d'actions d'une société étrangère qui est installée de manière permanente dans le pays ou qui détient les actions d'une société nationale. La mise en œuvre d'une taxe sur ces transferts serait synonyme d'importantes difficultés administratives, notamment en ce qui concerne l'obtention des informations nécessaires à l'évaluation de la taxe et la mise en œuvre de méthodes efficaces de recouvrement. Indépendamment de la façon dont la question de l'assujettissement à l'impôt de ces opérations est résolue en général, une disposition imposant une taxe lorsque l'opération peut être considérée comme impliquant une évasion fiscale peut être souhaitable, par exemple lorsque le transfert des actions de la société nationale vers une société étrangère est suivie de la vente immédiate des actions étrangères ou lorsque la société étrangère n'est qu'une société écran.

Aspects relatifs aux conventions

13. Si l'on décide d'imposer des gains en capital sur la vente d'actions dans des sociétés nationales ou étrangères, ainsi que des intérêts dans des sociétés de personnes et d'autres entités, il est important d'examiner la mesure dans laquelle ce droit devrait être consacré dans les conventions fiscales. Dans nombre de conventions, le droit du pays d'origine à imposer des gains sur la vente d'actions est limité aux actions de sociétés dont la valeur est constituée principalement de biens réels ou immobiliers situés dans ce pays d'origine. Le paragraphe 5 de l'article 13 du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement prévoit des droits d'imposition de l'État d'origine si la propriété des actions d'une société nationale dépasse un certain pourcentage du capital total de la société, quelle que soit la nature des actifs sous-jacents. En outre, les règles de lutte contre les abus établies par les conventions peuvent s'appliquer pour protéger le droit d'un pays source à imposer des gains découlant de la vente d'actions de sociétés nationales ou étrangères.

III. Services

Généralités

14. L'utilisation des rémunérations des services pour éroder l'assiette fiscale des pays en développement est un grave problème qui concerne plusieurs types de services et les dispositions du droit interne et des conventions fiscales. Les dispositions du droit interne sur les revenus des services varient considérablement d'un pays en développement à l'autre. Certains imposent des taxes sur pratiquement tous les services aux entreprises fournis par des non-résidents dans le pays ou aux résidents du pays ; d'autres uniquement si un non-résident a un établissement stable ou une base fixe dans le pays. Certains pays imposent une retenue à la source libératoire sur les revenus bruts des services, tandis que d'autres taxent les revenus nets.

15. Il est relativement facile pour les entreprises multinationales opérant dans un pays en développement par l'intermédiaire d'une filiale résidente de réduire l'impôt payable à ce pays par des rémunérations pour services rendus par des sociétés non résidentes du même groupe. Ces sommes sont généralement déductibles aux fins du calcul du revenu de la société résidant dans le pays d'origine, mais ne peuvent être imposables en vertu du droit interne de ce pays, une fois qu'elles ont été perçues par le prestataire de services non-résident. Même si les paiements effectués par la société non résidente sont imposables en vertu du droit fiscal interne du pays en développement, une convention fiscale applicable conformément au Modèle de convention des Nations Unies ou au Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE empêche dans de nombreuses circonstances le pays d'imposer ces paiements, sauf si le non résident a un établissement stable ou une base fixe dans le pays.

16. Le Modèle de convention des Nations Unies contient des dispositions relatives à divers types de services. Certains, tels que les assurances, les services gouvernementaux, les pensions et les services de directeurs et de cadres supérieurs, ne fournissent pas une marge de manœuvre sérieuse pour l'érosion de l'assiette fiscale des pays en développement et ne sont pas traités dans le présent document. Comme indiqué ci-dessous, le Comité d'experts a décidé d'inclure un nouvel article traitant des revenus provenant de certains « services techniques » dans le Modèle de convention des Nations Unies.

Revenu d'emploi

17. En général, en vertu du droit interne et des dispositions des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, les revenus d'emploi des non-résidents ne sont imposables par un pays que si l'activité est exercée dans le pays. En vertu de l'article 15 du Modèle de convention des Nations Unies, un pays d'origine ne peut imposer les revenus d'un non-résident tirés d'un emploi exercé dans ledit pays lorsque : a) le non-résident est employé par un employeur non résident qui n'a pas d'établissement stable ou de base fixe dans le pays d'origine ; ou b) l'employeur a un établissement stable ou une base fixe, la rémunération de l'employé n'est pas déductible dans le calcul des bénéfices attribuables à cet établissement stable ou à cette base fixe et l'employé non-résident est absent du pays d'origine pendant 183 jours ou plus au cours d'une période de 12 mois. Les mêmes conditions s'appliquent en vertu de l'article 15 du Modèle de convention de l'OCDE, sauf que la référence à la notion de base fixe a été supprimée de ce modèle.

18. La portée étendue des dispositions relatives à l'imposition par les pays d'origine des revenus d'emploi des employés non-résidents suggère que les possibilités d'évasion fiscale des pays d'origine sont limitées. Lorsque la

rémunération d'un employé non-résident pour des services d'emploi effectués dans le pays d'origine est déductible par l'employeur dans le calcul du revenu assujéti à l'impôt par ledit pays, l'employé non-résident est habituellement assujéti à l'impôt sur cette rémunération par le pays d'origine. La rémunération de l'employé sera généralement déductible si l'employeur est un résident ou non qui mène des activités dans le pays d'origine par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe située dans ledit pays. Dans ces circonstances, l'employeur est habituellement tenu de retenir la taxe de la rémunération au nom de l'employé.

19. Néanmoins, la base d'imposition d'un pays en développement peut être érodée si un employeur non-résident évite d'avoir un établissement stable ou une base fixe dans le pays d'origine ou si un individu non-résident peut faire passer son statut juridique de travailleur à entrepreneur indépendant. Un employé non-résident d'un employeur non-résident sans établissement stable ni base fixe dans le pays d'origine n'est imposable que lorsque l'employé non-résident est présent dans ledit pays pendant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois. Si un non-résident est un entrepreneur indépendant, aux termes des articles 7 et 14 du Modèle de convention des Nations Unies (et de l'article 7 uniquement du Modèle de convention de l'OCDE), le droit d'imposition du pays d'origine est limité aux situations où le non-résident dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe dans ce pays et où le revenu est attribuable à cet établissement stable ou base fixe, ou lorsque le non-résident séjourne dans ledit pays pendant 183 jours ou plus sur une période de 12 mois. En revanche, un employé non-résident d'un employeur résident ou non ayant un établissement stable ou une base fixe dans le pays d'origine est imposable sur tout revenu d'emploi exercé dans ce pays.

Divertissement et sports

20. Certains artistes et sportifs peuvent gagner beaucoup d'argent en peu de temps. Les pays en développement qui souhaitent imposer les revenus des artistes et des sportifs non-résidents doivent veiller à ce que les dispositions de leur droit interne et leurs conventions fiscales leur permettent d'imposer ces revenus indépendamment de la structure juridique des arrangements. En vertu de l'article 17 du Modèle de convention des Nations Unies, le pays dans lequel se déroulent les activités de divertissement ou sportives peut imposer les revenus tirés de ces activités.

Services aux entreprises

21. En vertu des dispositions des articles 7 et 14 du Modèle de convention des Nations Unies (et de l'article 7 uniquement du Modèle de convention de l'OCDE), les résidents d'un État sont imposables par un autre État sur leurs revenus de services uniquement si les résidents exercent leurs activités par le biais d'un établissement stable ou d'une base fixe dans le second État. En vertu des dispositions de l'alinéa b du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies, une entreprise non-résidente est réputée avoir un établissement stable si elle fournit des services dans l'autre État pendant 183 jours ou plus au cours d'une période de 12 mois. En outre, un particulier non-résident est assujéti à l'impôt sur les revenus des services professionnels ou indépendants en vertu des dispositions de l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies s'il séjourne dans l'autre État pendant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois. Les règles prévues aux articles 7 et 14 ne s'appliquent pas aux types particuliers de revenus tirés de services liés aux transports internationaux, aux transports aériens, aux activités de divertissement et sportives et de l'emploi.

22. La base d'imposition des pays en développement peut être érodée par la prestation de services par des non-résidents de deux façons principales. Tout

d'abord, si un prestataire de services non-résident n'a pas d'établissement stable ou de base fixe dans le pays en développement, tout revenu provenant des services ne peut être imposable en vertu du droit interne dudit pays ou des dispositions d'une convention fiscale applicable. En outre, même si le prestataire de services non-résident a un établissement stable ou une base fixe dans le pays en développement, ce pays ne peut imposer les revenus tirés de services qui ne sont pas attribuables à l'établissement stable ou à la base fixe. Deuxièmement, si les services sont fournis en dehors du pays en développement, mais sont déductibles dans le calcul du revenu fiscal à des fins d'imposition dans ledit pays, le pays ne peut imposer le revenu en vertu de son droit interne ou des dispositions d'une convention fiscale applicable. Si le prestataire de services non-résident a un établissement stable ou une base fixe dans le pays en développement, le revenu attribuable à cet établissement ou à base, en vertu des dispositions des articles 7 et 14 du Modèle de convention des Nations Unies, peut inclure le revenu de source étrangère, si, par exemple, la rémunération des employés qui fournissent les services est déductible dans le calcul des bénéficiaires de l'établissement stable ou de la base fixe. Néanmoins, à moins que des impôts ne puissent être perçus sur le revenu de source étrangère d'un non-résident en droit interne, les dispositions d'une convention fiscale applicable permettant au pays d'imposer ces revenus n'auront aucun effet.

23. Les contribuables peuvent structurer leurs affaires de plusieurs façons pour éviter d'avoir un établissement stable ou une base fixe dans un pays. Par exemple, les prestataires de services non-résidents peuvent fournir des services à divers endroits dans un pays en développement sans être basés à un seul endroit pendant plus de six mois, ou utiliser le lieu fixe d'affaires d'un client ou d'une entreprise apparentée. Bien que le commentaire de l'article 5 des Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE indique qu'il peut être considéré que les prestataires disposent d'un établissement stable dans de telles situations,³ l'administration fiscale du pays en développement peut ne pas disposer des ressources nécessaires pour recueillir des informations afin de constater les faits probants requis pour attester de l'existence de cet établissement ou base fixe. Dans d'autres situations, un non-résident peut éviter d'avoir un établissement stable ou une base fixe en fragmentant ses activités entre des entreprises liées ou en utilisant des entreprises non-résidentes associées pour mener à bien des projets liés. En vertu des dispositions de l'alinéa b du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies, tous les services effectués dans le cadre d'un même projet ou d'un projet connexe sont agrégés pour comptabiliser le nombre de jours où les services sont fournis dans le pays d'origine. Cependant, il n'existe aucune règle pour prendre en compte les services fournis par les entreprises liées en ce qui concerne les mêmes projets ou des projets connexes. La même préoccupation s'applique aux projets de construction en vertu des dispositions de l'alinéa b du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies. Des règles anti-évasion spécifiques dans le droit interne ou les conventions fiscales pourraient être utiles à cet égard, bien que l'application de telles règles exige une collecte d'informations efficace par les autorités fiscales du pays en développement.

24. Dans le rapport final de l'OCDE sur l'action 7 du Plan d'action,⁴ il est suggéré que la fragmentation des activités de construction entre des entreprises liées pourrait être traitée par la nouvelle règle anti-évasion générale à ajouter au Modèle de

³ Voir le paragraphe 3 du commentaire sur l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies, citant le paragraphe 4 du commentaire sur l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE.

⁴ OCDE, Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 – Rapport final de 2015 (Paris, 2015), disponible à l'adresse <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/empecher-les-mesures-visant-a-eviter-artificiellement-le-statut-d-etablissement-stable-action-7-rapport-final-2015-9789264255227-fr.htm>.

convention de l'OCDE. Cependant, le rapport final fournit également une règle anti-évasion spécifique dans le commentaire destiné aux pays qui préfèrent traiter le problème par une règle spécifique. De même, les modifications au Modèle de convention des Nations Unies, approuvées en 2017, comprennent une règle anti-évasion générale et une règle anti-évasion spécifique facultative dans le commentaire relatif à la fragmentation des activités de construction. En outre, l'alinéa b du paragraphe 3 de l'article 5 a été révisé et l'exigence selon laquelle les activités doivent concerner « le même projet ou un projet connexe » a été supprimée. En conséquence, si un non-résident fournit des services dans un pays pendant 183 jours ou plus, ce dernier est réputé avoir un établissement stable dans le pays, que les services soient fournis pour le même projet ou pour des projets connexes.

25. Une entreprise multinationale qui exerce ses activités dans un pays en développement peut utiliser une autre société du même groupe résidant dans un pays à faible taux d'imposition pour fournir divers services à l'entreprise dans le pays en développement. Ces services, qui incluent souvent des services juridiques, comptables, de gestion et techniques (voir la section ci-dessous sur les services techniques), ne requièrent pas forcément que les employés du prestataire de services non-résidents soient présents dans le pays en développement pendant de longues périodes. Il est difficile pour les pays en développement de contrer ce type de planification fiscale, même si des règles anti-évasion efficaces sont en vigueur. Certains pays ont insisté sur une période de moins de 183 jours afin de réduire cette limitation de leur capacité d'imposition.

Services techniques

26. Le droit interne et les conventions fiscales de certains pays comportent des règles spéciales sur les revenus issus de services techniques. En vertu de ces règles, ces services sont assujettis à une retenue à la source libératoire sur une base brute à taux forfaitaire et le payeur résident des services est tenu de retenir l'impôt sur les paiements au prestataire de services non-résident. Les types de services auxquels s'appliquent les règles incluent souvent des services de gestion, techniques et d'experts-conseils, mais ceux-ci ne sont pas définis de manière précise.

27. Ni le Modèle de convention des Nations Unies de 2011 ni le Modèle de convention de l'OCDE ne contiennent de dispositions spécifiques aux revenus provenant des services techniques. Comme mentionné plus haut, les revenus des services aux entreprises sont généralement couverts par les articles 7 et 14 du Modèle de convention des Nations Unies et ne sont imposables que si le non-résident a un établissement stable ou une base fixe ou consacre une part importante de son temps dans le pays d'origine. Le seuil élevé d'imposition du pays d'origine sur les revenus tirés des services aux entreprises signifie qu'il est relativement facile pour les non-résidents de fournir des services techniques à une clientèle dans un pays d'origine sans être assujettis à l'impôt dudit pays. Étant donné que les paiements pour les services sont généralement déductibles par les payeurs (résidents ou non du pays d'origine ayant un établissement stable ou une base fixe dans ledit pays), les frais de services techniques peuvent entraîner une érosion sérieuse de la base d'imposition dans les pays d'origine.

28. L'érosion de la base d'imposition d'un pays d'origine par les paiements pour des services techniques et l'incapacité dudit pays à imposer de tels paiements ont amené certains pays à ajouter des dispositions spécifiques à leur droit interne et à leurs conventions fiscales afin de pouvoir imposer les paiements bruts pour les

services techniques.⁵ Une enquête publiée en 2011 par le Bureau international de la documentation fiscale a révélé que 134 des 1 586 conventions fiscales conclues entre 1997 et 2011 comportaient un article spécifique portant sur les frais de services techniques.⁶ En vertu des articles distincts, les revenus des services techniques sont traités de la même manière que les redevances : l'imposition des pays d'origine est autorisée sur une base forfaitaire à taux fixe, mais se limite aux frais pour les services techniques « qui en découlent » dans le pays d'origine, ce qui signifie généralement que les services doivent être exécutés dans le pays d'origine. Comme indiqué ci-dessus, ces articles distincts portant sur les frais de services techniques se réfèrent habituellement à des services de gestion, techniques ou d'expert-conseil, sans toutefois les définir. En vertu d'autres conventions, les dispositions de l'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies portant sur les redevances ont été étendues aux paiements pour certains services techniques.

29. Depuis 2008, le Comité d'experts travaille sur les dispositions du Modèle de convention des Nations Unies traitant de l'imposition des revenus issus des services. En 2017, le Comité a approuvé l'ajout d'un nouvel article au Modèle de convention des Nations Unies, sous le numéro 12A, qui permettra aux pays d'origine d'imposer les frais pour les services techniques sur une base similaire à l'imposition des redevances, c'est-à-dire sur une base brute à un taux limité sans aucune exigence de seuil, même si les services sont fournis en dehors du pays d'origine. Si les pays en développement réussissent à négocier l'inclusion de ce nouvel article dans leurs conventions fiscales, ils pourront protéger leur assiette fiscale interne de l'érosion due aux paiements à des non-résidents pour des services techniques.

IV. Loyers et redevances

Généralités

30. Bien que les rapports finaux de l'OCDE traitent de certaines questions impliquant des actifs incorporels et des paiements pour les actifs incorporels, ils n'abordent les éventuels problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices relatifs aux loyers et aux redevances du seul point de vue des prix de transfert. Pour les pays en développement, les paiements de loyers et de redevances peuvent poser des problèmes importants en matière de protection de l'assiette fiscale. Comme c'est le cas pour les intérêts et les services, le paiement peut être déductible pour le payeur, ce qui réduit l'assiette fiscale intérieure, tout en étant assujéti à une imposition nulle ou limitée pour le destinataire. En outre, la différence de traitement des paiements de loyers et de redevances par le droit interne peut conduire à la structuration de transactions « hybrides » pour tirer parti de ces différences.

Problèmes de définition

31. Bien que les définitions du droit interne varient considérablement, la notion de loyer ou de redevance est généralement acceptée comme le versement d'un paiement pour le droit d'utiliser temporairement un bien matériel (loyers) ou immatériel (redevances). Ce concept de base pose un certain nombre de problèmes de définition. Tout d'abord, si les paiements peuvent être théoriquement destinés à l'utilisation temporaire du bien, ils peuvent dans les faits n'être réalisés que partiellement pour le transfert réel du bien, ou être échelonnés afin de percevoir des

⁵ Voir S. B. Law, "Technical Services Fees in Recent Treaties", (2010) Vol. 64, No. 5, *Bulletin for International Taxation*.

⁶ Voir W. Wijnen, J. de Goede and A. Alessi, "The Treatment of Services in Tax Treaties" (2012), Vol. 66, No. 1, *Bulletin for International Taxation*.

frais d'intérêt. Lorsque le traitement fiscal des cessions de biens et le paiement et la perception des intérêts diffèrent de celui accordé aux redevances, les contribuables peuvent être tentés d'effectuer leurs transactions de la manière la plus avantageuse fiscalement. De même, le rendement d'un actif incorporel peut être intégré au prix de vente d'un bien produit, alors que le contribuable pourrait obtenir une issue fiscale différente en s'arrangeant pour que l'actif incorporel soit cédé sous licence à une partie apparentée, qui produit le bien. En outre, il peut s'avérer difficile d'établir un lien entre l'utilisation du bien et la fourniture de services techniques. Ainsi, la conception des dispositions du droit interne relatives aux loyers et aux redevances doit tenir compte du remplacement éventuel des paiements de loyer ou de redevances par d'autres paiements qui sont soumis à un traitement différent.

Base juridictionnelle pour l'imposition des loyers et des redevances

32. Les pays revendiquent généralement le droit de taxer les loyers ou les redevances dont la source est sous leur juridiction. La source peut être déterminée par le lieu d'utilisation du bien ou par le statut fiscal des redevances. En règle générale, si un contribuable résident ou un contribuable non-résident ayant un établissement stable dans le pays déduit le paiement de loyers ou de redevances, le paiement est réputé avoir sa source dans ce pays, ce qui permet à celui-ci de recouvrer une partie des recettes fiscales perdues en vertu de la déduction. Dans ce contexte, il est important que les pays s'assurent que leur droit d'imposition en vertu des conventions internationales se reflète dans les dispositions de leur droit interne relatives à la taxation des paiements de loyers ou de redevances.

Structure de l'impôt sur les loyers et les redevances

33. Les paiements de loyers et de redevances à des non-résidents, qui ne disposent pas d'un établissement stable, sont généralement assujettis à une obligation fiscale sur le payeur, imposée sur le montant brut à un taux relativement bas et sans aucun seuil particulier. En vertu des conventions fiscales, le taux imposé est très faible ou l'impôt est entièrement éliminé. Lorsque le paiement de redevances est déduit par un contribuable résident ou à un contribuable non-résident ayant un établissement stable et imposé au niveau du bénéficiaire à un faible taux, le risque d'érosion de la base d'imposition est plus élevé. Le niveau des paiements de redevances implique également des problèmes de prix de transfert.

Contrats mixtes

34. Nombre d'arrangements contractuels impliquent une combinaison de différents éléments : les ventes combinées à l'utilisation d'immobilisations corporelles ou incorporelles, des services combinés à l'utilisation d'équipements et à la location de biens immobiliers (par exemple, terrains, fermes, maisons ou hôtels) combinés à des locations de biens meubles (par exemple, équipements, meubles ou animaux). Si les différentes composantes d'un contrat mixte sont traitées différemment en vertu du droit interne et des conventions fiscales, les autorités fiscales devront déterminer le montant des paiements en vertu du contrat qui sont attribuables à chacune de ses composantes. En outre, les parties au contrat, qu'elles soient liées ou non, peuvent être tentées de diviser le contrat en plusieurs composantes ou d'en prévoir certaines afin d'éviter ou de réduire les impôts. Par conséquent, il est important pour les autorités fiscales d'identifier les différentes composantes d'un contrat mixte et de s'assurer que le prix de chacune d'elles est correct.

Inadéquation des arrangements et sociétés intermédiaires

35. Souvent, les disparités entre la caractérisation d'une transaction en vertu des droits internes respectifs de deux pays sont utilisées pour tirer parti du traitement différent des redevances et autres paiements. Par exemple, si un pays détermine la propriété sur une base strictement juridique et que l'autre vise la substance économique de la transaction, un paiement de redevances peut être déduit dans une juridiction, tout en étant traité comme une opération de financement impliquant des paiements d'intérêts et une dépréciation dans l'autre juridiction. En outre, la propriété des biens incorporels peut facilement être transférée aux entités apparentées, ce qui peut créer des problèmes d'érosion de la base d'imposition lorsque des entreprises intermédiaires basées dans des juridictions à faible imposition sont impliquées.

V. Règles législatives anti-évasion générales dans le droit interne

Généralités

36. Les arrangements abusifs ou agressifs d'évasion fiscale érodent l'assiette fiscale d'un pays et minent la confiance du public quant à l'intégrité du régime fiscal. Ces arrangements posent de sérieux problèmes pour les systèmes de l'impôt sur le revenu de tous les pays et diverses méthodes sont utilisées pour les contrer, y compris des règles anti-évasion spécifiques, des doctrines anti-évasion judiciaires, une interprétation intentionnelle de la législation fiscale et des efforts d'application stricts. Cependant, ces méthodes, même combinées, se révèlent souvent insuffisantes pour contrer efficacement l'évasion fiscale abusive. En conséquence, nombre de pays ont adopté des règles anti-évasion générales qui s'appliquent virtuellement à tous les types de paiements, recettes, contribuables et transactions, y compris les transactions transfrontalières. Le but d'une règle anti-évasion générale est d'empêcher les contribuables de recourir à des dispositifs abusifs d'évasion fiscale qui réduisent l'assiette fiscale d'un pays, sans toutefois décourager les transactions commerciales légitimes. Ainsi, ces règles doivent d'une manière ou d'une autre faire la distinction entre les transactions d'évasion fiscale abusives et les transactions commerciales légitimes.

37. L'adoption d'une règle anti-évasion générale est généralement controversée. Les contribuables et leurs conseillers opposent généralement plusieurs arguments contre l'adoption de telles règles, en particulier, le fait qu'elles ne sont pas nécessaires parce que les autorités fiscales disposent d'autres outils pour contrer de manière adéquate l'évasion fiscale abusive, et que l'incertitude qu'elles suscitent chez les contribuables décourage les transactions commerciales légitimes. Néanmoins, nombre de pays ont conclu qu'ils avaient besoin d'une règle anti-évasion générale et que l'incertitude inévitable qu'elle génère peut être réduite en fournissant des orientations administratives sur son application.

Principales caractéristiques d'une règle législative anti-évasion générale

38. Une règle anti-évasion générale est pertinente lorsque des transactions entraînant des avantages fiscaux sont effectuées exclusivement ou principalement aux fins d'obtenir ces avantages, et si ceux-ci sont contraires à l'objet et au but de la législation fiscale. Les règles anti-évasion générales comportent généralement les quatre caractéristiques principales suivantes :

- a) la définition d'une transaction, d'un régime ou d'un arrangement;

- b) la définition d'un avantage fiscal;
- c) un critère d'objectif exigeant que l'objectif premier, ou l'un des objectifs principaux d'une transaction ou d'un arrangement soit déterminé;
- d) une exception, une condition supplémentaire ou une disposition protectrice pour s'assurer que la règle anti-évasion générale ne s'applique pas aux transactions ou aux arrangements qui n'abusent ni ne freinent l'objet ou la politique sous-jacente des dispositions pertinentes de la législation fiscale, qui s'y conforment et qui les respectent.

39. En règle générale, les pays utilisent des termes tels que « transaction », « arrangement » ou « stratagème frauduleux » comme éléments de base pour identifier l'objectif de leurs règles anti-évasion générales. Certains pays définissent les termes pertinents de manière exhaustive et explicite et d'autres ne les définissent pas clairement, laissant l'administration fiscale et les tribunaux les interpréter de manière étendue. La règle doit avant tout s'appliquer à un ensemble de transactions, étant donné que les arrangements dans un but d'évasion fiscale les plus agressifs impliquent des transactions multiples. A ces fins, la définition de l'ensemble des transactions doit rester générale de manière à inclure toute transaction liée ou reliée à une ou plusieurs autres transactions ou réalisée en vue d'une telle opération.

40. Une règle anti-évasion générale s'applique uniquement aux transactions, arrangements ou stratagèmes frauduleux qui entraîneraient une évasion ou une réduction fiscale si cette règle n'existait pas. À cette fin, nombre de pays utilisent l'expression « avantage fiscal », qui désigne généralement toute évasion, réduction ou report de l'impôt à payer. Certains pays incluent également dans leur définition des avantages fiscaux l'évasion, la réduction ou le report des montants liés à l'impôt à payer, tels que les intérêts et les acomptes provisionnels. L'exigence d'un avantage fiscal ne vise pas à établir un seuil élevé ou une condition difficile pour l'application de la règle.

41. La plupart des règles anti-évasion générales contiennent un critère d'objectif. En effet, si aucun des objectifs principaux d'une transaction ou d'un arrangement n'ouvre un avantage fiscal, la règle ne devrait pas s'appliquer. Toutefois, si l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est d'obtenir un avantage fiscal, la règle s'applique, sauf, dans la plupart des cas, si la transaction ou l'arrangement est conforme à la politique sous-jacente de la législation fiscale. La plupart des pays utilisent un critère d'objectif exclusif ou principal, ce qui oblige les autorités fiscales et les tribunaux à évaluer les objectifs d'une transaction pour déterminer sa finalité première. La charge de la preuve peut être un facteur important dans cette évaluation. Dans certains pays, il incombe au contribuable de fournir cette preuve, les dispositions de la règle anti-évasion générale considérant explicitement que le critère d'objectif est rempli, à moins que le contribuable ne démontre que la transaction n'avait pas pour objectif principal d'obtenir un avantage fiscal. Le critère d'« un des objectifs principaux » est utilisé par quelques pays et se reflète dans les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE. Ce critère est relativement facile à satisfaire. Si une transaction entraîne un avantage fiscal significatif, il est peu probable que celle-ci est été réalisée sans que l'un de ses objectifs principaux n'ait été de bénéficier de cet avantage. Par conséquent, il est particulièrement important que, si le critère « un des objectifs principaux » est inclus dans une règle générale anti-évasion, une exception soit incluse pour les transactions réalisées dans un objectif, non exclusif, de réduction d'impôts, mais qui sont conformes à l'objet et au but de la législation fiscale.

42. Tout critère d'objectif doit être fondé sur des faits et des circonstances objectifs plutôt que sur l'intention subjective du contribuable, conformément aux

règles anti-évasion générales appliquées dans la plupart des pays, qui se réfèrent à l'objectif d'une transaction plutôt qu'à l'objectif de la personne qui effectue la transaction.

43. La plupart des règles législatives anti-évasion générales prévoient une exception pour les transactions conformes et non contraires à l'objet et au but de la législation fiscale ; par conséquent, elles ne s'appliquent pas à toutes les transactions ou à tous les arrangements effectués principalement dans le but d'obtenir un avantage fiscal. Cette exception est une soupape de sécurité importante pour les transactions qui ont pour objectif principal de réduire les taxes, mais qui sont néanmoins des transactions commerciales légitimes. La plupart des transactions commerciales ont des implications fiscales importantes que les contribuables ne peuvent ignorer, mais nombre d'entre elles, ainsi que les avantages fiscaux qu'elles procurent, sont conformes à l'objet sous-jacent de la législation fiscale. En l'absence d'une exception pour les transactions qui réduisent l'impôt, mais qui ne sont pas contraires à l'objet sous-jacent de la législation fiscale, les autorités fiscales seraient contraintes d'agir à leur discrétion, sans aucune directive statutaire, afin de s'assurer que la règle anti-évasion générale n'est pas appliquée à de telles transactions.

44. L'exception pour les transactions d'évasion fiscale non contraires à l'objet de la législation fiscale peut être formulée de diverses façons. Certains pays se réfèrent explicitement à l'objet et au but de la législation ; d'autres pays mentionnent des transactions impliquant une mauvaise utilisation ou un abus de la législation, ou artificielles d'une manière ou d'une autre. Pour certains pays, l'exception est implicite dans la règle anti-évasion générale du point de vue de l'interprétation. Quelle que soit l'approche adoptée pour fournir cette soupape de sécurité, il est souvent difficile pour les autorités fiscales et les tribunaux de déterminer avec certitude l'objet des dispositions pertinentes de la législation fiscale. Ce problème d'interprétation est particulièrement problématique lorsque l'objet des dispositions de la législation fiscale n'est pas explicitement indiqué dans la législation ni dans les notes explicatives qui l'accompagnent.

Relation entre une règle anti-évasion générale et les dispositions des conventions fiscales

45. Un principe fondamental du droit des conventions est que, en cas de conflit entre les dispositions d'une convention et les dispositions du droit interne, les dispositions de la convention prévalent. Ce principe est consacré par l'article 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités. L'application de ce principe implique que si un arrangement abusif d'évasion fiscale entraîne des avantages en vertu d'une convention fiscale, ces avantages conventionnels doivent être accordés même lorsque l'arrangement est assujéti à la règle anti-évasion générale interne d'un pays. Cela survenait sans doute souvent avant que des modifications ne soient apportées au commentaire sur l'article 1 du Modèle de convention de l'OCDE en 2003. Certains pays ont en conséquence promulgué une législation spéciale pour s'assurer que leurs règles anti-évasion générales internes s'appliquent en cas de conflit avec les dispositions d'une convention fiscale, ou de soi-disant « contournement de la convention », et d'autres pays ont insisté pour inclure des règles anti-évasion spécifiques dans leurs conventions fiscales.

46. En 2003, le commentaire de l'article 1 du Modèle de convention de l'OCDE a été révisé de manière substantielle pour préciser que les règles anti-évasion internes et les dispositions des conventions fiscales ne se contredisent pas, pour la plupart des pays membres de l'OCDE. Les dispositions des conventions fiscales ne devraient donc pas être interprétées et appliquées de sorte à empêcher l'application

des règles anti-évasion internes. En outre, le commentaire indique explicitement que les conventions fiscales ne sont pas destinées à faciliter l'évasion fiscale et qu'il n'est pas nécessaire que des règles anti-évasion spécifiques soient incluses dans les conventions fiscales ou que l'application de règles anti-évasion internes soit protégée dans les conventions fiscales. Le commentaire de l'article 1 du Modèle de convention des Nations Unies a été révisé en 2011 pour adopter la position de l'OCDE en ce qui concerne la relation entre les règles anti-évasion internes et les dispositions des conventions fiscales.

47. À la lumière des révisions de 2003 du commentaire sur l'article 1 du Modèle de convention de l'OCDE et des révisions de 2011 du commentaire sur l'article 1 du Modèle de convention des Nations Unies, il convient de se demander si la version révisée du commentaire doit s'appliquer à une convention fiscale entrée en vigueur avant lesdites révisions. Il n'est pas surprenant que les contribuables et leurs conseillers considèrent généralement que seule la version du commentaire applicable au moment où la convention a été conclue doit être prise en compte pour son interprétation. Cependant, l'OCDE considère que la version actuelle du commentaire s'applique à toutes les conventions fiscales, indépendamment du fait qu'elles aient été conclues avant ou après la révision du commentaire.

48. Parmi les modifications approuvées en 2017, une règle anti-évasion générale a été ajoutée aux Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE (paragraphe 9 de l'article 29). La règle prévoit que les avantages conventionnels peuvent être refusés si une transaction se fait principalement dans le but d'obtenir lesdits avantages, sauf si l'octroi de ces avantages est conforme à l'objet et aux fins de la convention. En effet, le principe directeur d'interprétation ajouté au commentaire sur l'article premier des Modèles de convention des Nations Unies et sur celui de l'OCDE, respectivement en 2011 et 2003, a été transféré dans le texte des conventions. En conséquence, pour les pays qui disposent de règles anti-évasion générales internes, la question est de savoir si lesdites règles sont conformes à celles de la convention, et si ce n'est pas le cas, quelles en sont les conséquences.

VI. Conclusion

49. La protection de l'assiette fiscale des pays en développement est un élément essentiel pour établir des recettes intérieures durables. L'identification des caractéristiques de leurs systèmes fiscaux contribuant à l'érosion de la base d'imposition et au transfert des bénéfices permettra aux pays en développement d'évaluer l'impact de ces dispositions et de développer des mesures appropriées en réponse. Une fois le problème identifié, l'étape suivante est la mise en œuvre et l'administration des solutions les plus adaptées à la situation particulière de chaque pays. Bien qu'il n'y ait pas une solution unique aux problèmes d'érosion de la base d'imposition et du transfert des bénéfices, choisir judicieusement parmi les approches possibles peut conduire à améliorer substantiellement la capacité à lever des revenus des systèmes fiscaux des pays en développement.