



Conseil économique et social

Distr. générale
2 août 2018
Français
Original : anglais

Comité d'experts de la coopération internationale

en matière fiscale

Dix-septième session

Genève, 16-19 octobre 2018*

Point 3 c) vi) de l'ordre du jour provisoire

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

Résumé du Dossier pratique des Nations Unies sur la protection contre l'érosion de la base d'imposition des pays en développement : revenus des services

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, agissant 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 la capacité des pays en développement d'accroître leur potentiel de mobilisation des recettes intérieures en améliorant leur aptitude à protéger et élargir efficacement la base d'imposition. Les principaux outils élaborés dans ce domaine sont les suivants : a) *Manuel des Nations Unies sur plusieurs aspects de la protection de la base d'imposition des pays en développement* ; b) Dossiers pratiques des Nations Unies sur la protection de la base d'imposition des pays en développement

3. Les dossiers pratiques ont pour objet de compléter et de mettre en œuvre les principes directeurs contenus dans le *Manuel des Nations Unies* en donnant des indications détaillées et concrètes, adaptées aux pays en développement, sur la manière de traiter divers aspects de l'érosion de la base d'imposition. À ce jour, trois dossiers pratiques ont été établis et sont disponibles sous forme électronique sur le

* [E/C.18/2018/8](#).



site Web du Bureau du financement du développement durable, à l'adresse suivante : www.un.org/esa/ffd/tax-cooperation/practical-portfolios.html¹.

4. Le document joint en annexe à la présente note est un résumé du Dossier pratique des Nations Unies sur la protection contre l'érosion de la base d'imposition des pays en développement consacré aux revenus des services. Ce dossier porte sur le traitement fiscal des revenus des services en application du droit interne des pays en développement et des conventions fiscales auxquels ils sont parties, dans la perspective d'un risque d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices.

5. Le dossier pratique est destiné à aider les autorités fiscales des pays en développement à examiner les dispositions de leur droit interne et des conventions fiscales qui traitent de l'imposition des revenus de services afin d'identifier les principaux risques d'érosion de la base d'imposition et les mesures que les pays en développement peuvent prendre pour réduire ou éliminer ces risques.

6. L'usage abusif des prix de transfert appliqués aux paiements transfrontières au titre d'échanges de services entre entités faisant partie d'un même groupe multinational constitue l'un des principaux risques d'érosion de la base d'imposition. Les dossiers pratiques ne traitent pas en détail des prix de transfert parce que ce sujet est abordé dans le Manuel des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement. Le dossier consacré aux revenus des services contient en revanche une analyse détaillée des risques d'érosion de la base d'imposition liés aux revenus des services et des mesures correctrices envisageables, compte tenu des expériences très diverses des pays en développement, et vise à donner aux autorités fiscales de ces pays autant de renseignements que possible. Le résumé contenu dans l'annexe n'aborde quant à lui que les principaux risques d'érosion de la base d'imposition liés aux revenus des services.

7. Ni le dossier ni le résumé figurant dans l'annexe ne traite du droit interne de pays en particulier ou des conventions fiscales auxquels ces pays sont parties. L'un et l'autre exposent les principales caractéristiques des dispositions régissant l'imposition des revenus des services qui sont couramment contenues dans le droit interne des pays en développement et dans les conventions auxquels ils sont parties. Les autorités fiscales des pays en développement devront adapter ces éléments d'information à la situation qui leur est propre.

8. Le dossier est constitué de quatre parties : la première partie est une introduction générale ; la deuxième partie contient une analyse des dispositions du droit interne et des conventions fiscales des pays en développement relatives à l'imposition des revenus des services, des risques d'érosion de la base d'imposition liés à ces revenus et des mesures correctrices envisageables ; la troisième partie contient des indications, à l'intention des autorités fiscales des pays en développement, concernant la conception et la rédaction de la législation nationale et la négociation de conventions fiscales, en vue de combattre l'érosion de l'assiette et le transfert des bénéfices ; la quatrième partie contient des indications sur les aspects administratifs des dispositions du droit interne et des conventions fiscales des pays en développement concernant les revenus des services.

¹ Organisation des Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, Bureau du financement du développement, série des Dossiers pratiques des Nations Unies, « Protection contre l'érosion de la base d'imposition des pays en développement : revenus des services », « Protection contre l'érosion de la base d'imposition des pays en développement : intérêts et autres frais financiers », « Protection contre l'érosion de la base d'imposition des pays en développement : loyers et redevances ».

9. Le dossier n'est disponible qu'en anglais. Le résumé contenu dans l'annexe de la présente note a pour objet de permettre de prendre connaissance des principaux éléments du dossier dans les cinq autres langues officielles de l'Organisation des Nations Unies. Son objet n'est pas de remplacer l'analyse bien plus détaillée, présentée dans le dossier, des risques d'érosion de l'assiette de l'impôt et des mesures correctrices envisageables. Les lecteurs souhaitant obtenir des renseignements plus complets sont invités à consulter le texte intégral du dossier.

Annexe

Résumé du Dossier pratique des Nations Unies sur la protection contre l'érosion de la base d'imposition des pays en développement : revenus des services

I. Principaux risques d'érosion de la base d'imposition associés aux revenus des services, découlant des dispositions du droit interne

Introduction

1. La base d'imposition d'un pays peut enregistrer une érosion liée aux revenus des services si : a) le pays n'impose pas certains revenus des services ; b) le pays permet de déduire les paiements au titre des services mais n'impose pas ces paiements; c) l'impôt perçu sur les paiements est inférieur à l'économie d'impôt résultant de la déduction des paiements.

2. Bien que le terme « service » ne soit généralement défini ni dans le droit interne ni dans les conventions fiscales, il devrait avoir un sens large et inclure toutes les activités exercées par une personne pour une autre en contrepartie d'une rémunération. En application du droit interne et des conventions fiscales, il est souvent nécessaire d'établir une distinction entre les paiements au titre de services et les redevances ou les loyers à acquitter pour l'utilisation de certains biens ou équipements, ainsi qu'entre différents types de services, y compris les services d'emploi, les services fournis par des personnes exerçant des professions libérales ou d'autres activités indépendantes, les services de transport international maritime ou aérien, les services fournis par les artistes du spectacle et les athlètes et les services techniques.

Imposition des résidents

3. Dans les pays en développement, les revenus que les contribuables résidents tirent des services représentent pour la base d'imposition un risque d'érosion moins grave que les revenus des services perçus par des non-résidents. En conséquence, les risques d'érosion de la base d'imposition imputables aux résidents des pays en développement et les mesures correctrices envisageables ne sont abordés que brièvement dans le présent résumé. Pour des informations détaillées au sujet de l'imposition des résidents sur le revenu des services, il conviendra de consulter le Dossier pratique des Nations Unies sur la protection contre l'érosion de la base d'imposition des pays en développement consacré aux revenus des services.

4. Le principal risque afférent à l'imposition sur le revenu des services des résidents survient lorsque le pays en développement prélève l'impôt sur une base dite « territoriale », c'est-à-dire, d'une manière générale, s'il n'impose que les revenus qui proviennent ou sont tirés de son territoire ; il n'impose pas les revenus tirés de l'extérieur ni les revenus de source étrangère. Le pays peut effectivement éliminer ce risque s'il assuit l'impôt sur le revenu mondial de ses résidents, c'est-à-dire s'il adopte un régime dit « mondial ».

5. Même si un pays impose ses résidents sur le revenu mondial qu'ils tirent des services, y compris le revenu provenant de pays étrangers, il court un risque d'érosion de sa base d'imposition s'il accorde au titre de l'impôt acquitté à l'étranger sur le revenu de source étrangère un crédit qui n'est pas limité au montant de l'impôt intérieur sur ce revenu, sans quoi le crédit aurait pour effet de réduire l'impôt intérieur perçu sur le revenu de source intérieure. Il faut également que toutes les dépenses

engagées par les résidents pour tirer un revenu de source étrangère soient imputées à ce revenu aux fins du calcul du plafond du crédit pour impôt étranger.

6. Qu'un pays en développement exonère les revenus des services provenant de l'étranger ou qu'il les impose moyennant un crédit pour impôt étranger, les règles de détermination de la source géographique du revenu sont très importantes. Si le revenu des services est considéré être un revenu de source intérieure, alors il ne doit pas être exonéré de l'impôt intérieur dans le cadre d'un régime territorial ou d'un régime d'exonération. En outre, dans le cadre d'un régime mondial, aucun crédit d'impôt ne doit être accordé au titre des revenus des services qui sont considérés comme étant de source intérieure. D'une manière générale, on considère que les revenus des services proviennent du pays dans lequel les prestations de services sont exécutées par des personnes qui y résident; plusieurs pays en développement considèrent en revanche que les revenus des services sont perçus dans le pays où ces services sont utilisés ou consommés.

7. Les résidents d'un pays en développement qui applique un régime d'imposition mondial peuvent se soustraire à l'impôt en créant à l'étranger une société qu'ils contrôlent aux fins de percevoir les revenus de services dont la prestation est exécutée en dehors de ce pays. Étant donné qu'une société étrangère contrôlée est généralement une entité imposable distincte qui n'est pas résidente du pays dans lequel son actionnaire majoritaire réside, les revenus qu'elle perçoit ne sont pas imposables dans ce pays. Les pays en développement peuvent éliminer ce risque en adoptant des dispositions selon lesquelles les actionnaires résidents d'une société étrangère contrôlée sont imposables au titre des revenus de cette société même si aucun dividende ne leur est distribué.

Imposition des non-résidents

8. Les risques d'érosion de la base d'imposition imputables aux revenus de services perçus par des non-résidents sont variables, selon que le pays impose les prestataires de services non résidents exclusivement au titre des revenus de services dont la prestation est exécutée sur son territoire, ou qu'il les impose également au titre des revenus des services qui sont utilisés ou consommés par des résidents.

9. Dans le premier cas, les revenus de services dont la prestation est exécutée dans le pays peuvent être imposés sur une base nette si une condition minimale, telle que l'existence d'un établissement stable ou la présence du prestataire non résident dans le pays pendant au moins une certaine période, est remplie. D'autres revenus que des non-résidents tirent des services peuvent être exonérés de l'impôt intérieur, comme c'est le cas du revenu d'un emploi exercé à l'étranger, ou être imposables à la source sur une base brute.

10. Dans le second cas, les revenus que les non-résidents tirent de services consommés ou utilisés dans le pays sont parfois imposables à la source sur une base brute dans ce pays. Ce type d'impôt sur les services utilisés ou consommés par des particuliers résidents est difficile à recouvrer. En conséquence, certains pays imposent les revenus de services dont la prestation est exécutée à l'étranger seulement si les paiements aux prestataires de services non résidents sont déductibles par les résidents ou par des non-résidents qui ont un établissement stable et sont assujettis à l'impôt sur une base nette dans le pays considéré. Les pays en développement appliquent souvent ce type de prélèvement à la source aux paiements au titre des services de consultants, des services techniques ou des services de gestion. Par exemple, la société R, résidente du pays R, fournit des services de gestion à la société S, filiale résidente du pays S qu'elle détient à part entière. Les prestations de services sont exécutées par des agents ou salariés de la société R, qui travaillent exclusivement dans le pays R. Lorsqu'elle déclare son revenu imposable dans le pays S, la société S déduit probablement ses paiements effectués à la société R en rémunération des

services de gestion. En conséquence, le pays S peut assujettir ces paiements à un impôt à la source, même si les prestations de services ont été exécutées en dehors de son territoire.

II. Principaux risques d'érosion de la base d'imposition associés aux revenus des services, découlant des dispositions des conventions fiscales

Introduction

11. Les dispositions des conventions fiscales peuvent parfois rendre possible une érosion de la base d'imposition des revenus des services parce qu'elles prévoient souvent de limiter les impôts que prélève un État contractant sur les résidents de l'autre État contractant. La mesure dans laquelle les conventions fiscales bilatérales auxquelles un pays en développement donné est partie peuvent donner lieu à une érosion de la base d'imposition interne de ce pays dépend des éléments suivants : a) le nombre de conventions fiscales que ce pays a conclues ; b) les pays avec lesquels il a conclu des conventions fiscales ; c) les dispositions de ces conventions fiscales.

12. En général, les conventions fiscales sont établies sur la base du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement ou du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Nombre de pays en développement négocient les dispositions de leurs conventions fiscales sur la base du Modèle des Nations Unies parce que celui-ci accorde des droits d'imposition plus vastes au pays de la source.

13. En général, les pays prélèvent des impôts en application de leur droit interne et non des dispositions des conventions fiscales. En conséquence, si un revenu perçu par un non-résident dans un pays n'est pas imposable en application du droit interne de ce pays, la question de savoir si celui-ci a le droit d'imposer le revenu en question en application d'une convention fiscale est sans objet.

14. Les modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE incluent des dispositions concernant les types de revenus de services suivants :

- a) Revenus d'emploi, comme suit :
 - i) Dispositions générales, à l'article 15 ;
 - ii) Tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau, à l'article 16
 - iii) Pensions, à l'article 18
 - iv) Fonction publique, à l'article 19 ;
- b) Revenus des artistes du spectacle et athlètes, à l'article 17 ;
- c) Revenus tirés d'une profession libérale ou d'autres activités à caractère indépendant, à l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies
- d) Revenus d'autres services, aux articles 5 et 7, comme suit :
 - i) Revenus tirés d'activités de construction, au paragraphe 3, alinéa a) de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies et au paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE ;
 - ii) Fourniture de services par une entreprise, au paragraphe 3, alinéa b) de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies ;

iii) Services d'assurance, aux termes du paragraphe 6 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies.

15. Chacun des articles susmentionnés est examiné brièvement ci-dessous eu égard au risque d'érosion de la base d'imposition qu'il présente; toutefois, l'accent est davantage mis sur les revenus provenant des services fournis par des entreprises, qui sont plus fréquents et représentent des montants plus élevés et qui présentent un plus grand risque d'érosion de la base d'imposition.

16. Si les conventions fiscales établies sur la base des modèles des Nations Unies et de l'OCDE ne restreignent généralement pas le pouvoir qu'ont les pays d'imposer leurs propres résidents, la capacité de l'État contractant d'imposer ses résidents est toutefois limitée par l'effet des articles 8 (navigation maritime, intérieure et aérienne), 18 (pensions et prestations de sécurité sociale) et 19 (fonction publique). Ces dispositions ne présentent cependant pas de risque grave pour la base d'imposition et ne sont pas examinées plus avant dans le présent résumé.

Revenus d'emploi

17. Aux termes de l'article 15 des modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, le pays dans lequel les services d'emploi sont exercés ne peut imposer le revenu tiré de ces services que si le salarié : a) est employé par un résident de ce pays; b) est employé par un non-résident possédant un établissement stable (ou, aux termes du Modèle des Nations Unies, une base fixe) dans le pays, et si le revenu de l'emploi est déductible des bénéfices attribuables à l'établissement stable ou à la base fixe ; ou c) séjourne dans ce pays pendant plus de 183 jours au cours d'une période de douze mois commençant ou s'achevant pendant l'année fiscale considérée.

18. Les principaux risques d'érosion de la base d'imposition afférents aux revenus d'emploi sont les suivants :

a) L'employeur non résident évite artificiellement de créer un établissement stable ou une base fixe dans le pays en développement, de sorte que les prestations de services que ses salariés non résidents exécutent dans ce pays n'y sont pas imposables, à moins que lesdits salariés y séjournent pendant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois.

b) La relation entre le payeur, ou l'employeur, et le prestataire de services, ou l'employé, est formellement une relation de client à sous-traitant, bien qu'il s'agisse essentiellement d'une relation d'emploi : si les intéressés sont des entrepreneurs indépendants, ils ne sont assujettis à l'impôt dans le pays où ils assurent leurs services que s'ils y exercent leurs activités par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe;

c) Pour éviter d'employer directement des salariés non résidents, un résident du pays en développement peut faire appel à une agence non résidente qui lui soustrait les services de salariés dont elle est l'employeur en titre, selon une pratique dite « d'embauche internationale ».

d) La portée de l'article 15 est limitée aux revenus des services d'emploi assurés dans le pays ; il s'ensuit que la base d'imposition est réduite si un employeur résident effectue des paiements déductibles au titre de la rémunération d'un salarié non résident qui exerce son emploi en dehors du pays.

Revenus tirés d'activités du spectacle et des sports, visés à l'article 17

19. Certains artistes du spectacle et athlètes peuvent gagner beaucoup d'argent en peu de temps. Ils peuvent être des travailleurs indépendants, des salariés d'une entité telle qu'une équipe ou un orchestre, ou encore les salariés d'une entité qu'ils contrôlent ou possèdent. Aux termes de l'article 17 des modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, l'État contractant dans lequel un résident de l'autre État exerce des activités artistiques ou sportives peut imposer, sans restriction, le revenu tiré de ces activités. En conséquence, la plupart des pays prélèvent un impôt à la source sur le montant brut perçu par les artistes du spectacle et athlètes résidents de l'État contractant. Le paragraphe 2 de l'article 17 dispose en outre que le pays dans lequel les activités artistiques ou sportives sont exercées peut imposer tous revenus perçus au titre de ces activités que l'artiste du spectacle ou l'athlète a attribué à une personne qui lui est apparentée, telle qu'une société qu'il contrôle, un conjoint ou un enfant.

20. Le principal risque d'érosion de la base d'imposition afférent aux revenus tirés d'activités du spectacle et des sports peut être attribué à l'absence, dans le droit interne des pays en développement, de dispositions qui permettraient d'imposer ces revenus.

Revenus des professions libérales et d'autres activités de services à caractère indépendant, visés à l'article 14

21. Aux termes de l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies, un État contractant ne peut imposer les revenus que tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant exercées sur son territoire un résident de l'autre État contractant, à moins que celui-ci n'y dispose d'une base fixe ou y séjourne au moins 183 jours pendant toute période de 12 mois. Dans la mesure où les paiements versés aux membres des professions libérales et autres prestataires de services indépendants sont déductibles de la base d'imposition du pays en développement, celle-ci diminuera et cette érosion ne sera pas compensée par un impôt sur le prestataire de services non résident.

22. Les principaux risques d'érosion de la base d'imposition afférents à l'article 14 sont les suivants :

a) Les personnes exerçant des professions libérales et les autres prestataires de services indépendants qui résident dans des pays avec lesquels un pays en développement a conclu des conventions fiscales peuvent percevoir des revenus considérables en provenance de ce pays en développement sans avoir à y disposer d'une base fixe ou à y séjourner 183 jours. En conséquence, le pays en développement ne peut pas imposer ces revenus mêmes si les paiements effectués aux prestataires de services sont déductibles ;

b) Les personnes exerçant des professions libérales et les autres prestataires de services indépendants qui résident dans des pays avec lesquels un pays en développement a conclu des conventions fiscales peuvent percevoir des revenus au titre d'activités de services menées pour le compte de résidents de ce pays mais exécutées en dehors de ce pays. En conséquence, les paiements aux prestataires de services non résidents sont déductibles, au détriment de la base d'imposition du pays en développement, mais les dispositions de l'article 14 empêchent ce pays d'imposer le revenu perçu par le prestataire de service non résident.

Revenus d'autres services fournis par des entreprises, visés aux articles 5 et 7

23. Aux termes de l'article 7 des modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, une entreprise prestataire de service résidente d'un État contractant est assujettie à l'impôt sur les bénéfices qu'elle réalise dans l'autre État contractant si

elle y exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet état et uniquement dans la mesure où les bénéfices sont imputables à l'établissement stable. Selon la définition donnée à l'article 5, une installation par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce son activité, et dont l'activité d'ensemble n'a pas un caractère seulement préparatoire ou auxiliaire, est un établissement stable.

24. Les règles spéciales ci-après s'appliquent à la construction, à la fourniture de services par une entreprise et à l'assurance :

a) Aux termes du paragraphe 3 a) de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies, un chantier de construction ou un projet d'installation constitue un établissement stable seulement si les activités durent plus de 6 mois (12 mois dans le Modèle de convention de l'OCDE).

b) La fourniture de services par une entreprise dans un pays est censée être un établissement stable si les services sont assurés par les salariés de l'entreprise ou par d'autres catégories de personnel engagé par celle-ci à cette fin pendant au moins 183 jours au cours d'une période de 12 mois (avant la mise à jour de 2017 du Modèle de convention des Nations Unies, les services ainsi fournis devaient en outre concerner, aux termes de l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5, un même projet ou un projet connexe) ;

c) Aux termes du paragraphe 6 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies, l'assurance contre des risques encourus dans un pays ou le recouvrement de primes dans un pays est censé constituer un établissement stable.

25. Les dispositions des articles 5 et 7 des modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE présentent plusieurs risques graves d'érosion de la base de l'impôt sur le revenu des services. D'une manière générale, la définition de l'établissement stable donnée à l'article 5 implique un seuil d'imposition sur le revenu des services élevé. Dans de nombreux cas, les contribuables, en particulier les entreprises multinationales, qui résident dans des pays avec lesquels un pays en développement a conclu des conventions fiscales peuvent dégager des recettes considérables dans ce pays en développement sans avoir besoin d'y mettre en place un établissement stable.

26. Dans certains cas, les contribuables peuvent recourir à diverses stratégies pour éviter d'avoir un établissement stable dans un pays en développement. Par exemple, ils peuvent être à même de :

a) Déplacer périodiquement le lieu de leurs activités dans un pays de manière à ne pas mener ces activités au même endroit pendant plus de 183 jours ;

b) Fournir pendant plus de 183 jours, dans un pays en développement, des services concernant des projets différents ou indépendants ;

c) Limiter les activités de construction dans un pays en développement à une durée inférieure à 6 mois, ou inférieure à 12 mois si la convention inclut le seuil proposé dans le Modèle de convention de l'OCDE ;

d) Scinder les activités menées dans un pays en développement, par exemple des activités de construction, entre différentes entités apparentées, de sorte qu'aucune de celles-ci ne soit un établissement stable, alors que si ces activités étaient regroupées, il existerait un établissement stable dans le pays ;

e) Fournir à des clients résidant dans un pays en développement des services, par exemple des services numériques, en dehors de ce pays, de sorte que les paiements afférents à ces services soient déductibles de la base d'imposition dudit pays alors que, aux termes d'une convention fiscale, celui-ci ne peut assujettir le prestataire de service non résident à un impôt au titre de ces paiements ;

f) Payer au titre des services un montant qui est supérieur ou inférieur à leur juste valeur, c'est-à-dire au montant qui serait payé si les intéressés étaient en situation de pleine concurrence, lorsque le prestataire de services et le client résident du pays en développement sont apparentés ou ne sont pas en situation de pleine concurrence ;

g) Mener dans un pays en développement d'importantes activités d'assurance sans pour autant y avoir un établissement stable, à moins que les conventions fiscales auxquelles le pays en développement est partie ne contiennent des dispositions semblables à celles du paragraphe 6 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies.

III. Mesures correctrices destinées à prévenir l'érosion de la base d'imposition associée aux revenus des services

Introduction

27. Il revient à chaque pays en développement de décider si et dans quelle mesure les risques d'érosion de la base d'imposition imputable aux revenus des services sont préoccupants et, si tel est le cas, comment faire face à ces risques. Les mesures que les pays en développement pourraient adopter pour faire face aux principaux risques d'érosion de la base d'imposition résultant des dispositions du droit interne et des conventions fiscales relatives aux revenus des services sont identifiées dans la présente section. Il s'agit là d'indications, et non de recommandations, dont les pays en développement pourront tenir compte lorsqu'ils examineront s'il convient d'adopter et d'appliquer des mesures correctrices pour empêcher l'érosion de la base d'imposition.

Mesures correctrices en application du droit interne

28. Les pays en développement imposent normalement certains prestataires de services non résidents sur une base nette, et appliquent à certains autres une retenue à la source sur une base brute. En général, les non-résidents sont imposables sur une base nette seulement s'ils ont une présence substantielle dans le pays, ce qui facilite l'obtention des renseignements nécessaires et le recouvrement de l'impôt. L'imposition des non-résidents sur une base nette implique des coûts de conformité importants pour les intéressés et pour les autorités fiscales : les déclarations d'impôts doivent être établies et évaluées, et l'impôt doit être recouvré. Pour garantir le recouvrement, certains pays obligent les résidents à retenir à la source l'impôt sur les paiements effectués aux prestataires de service non résidents, même si ces derniers sont imposables sur une base nette ; ils peuvent aussi demander aux non-résidents qui sont imposables sur une base nette de verser périodiquement des acomptes provisionnels.

29. Lorsqu'en application du droit interne d'un pays en développement, les prestataires de service non résidents sont imposables sur une base nette seulement s'ils ont une présence substantielle dans le pays, telle qu'un établissement stable ou une présence physique pendant une durée substantielle, ils peuvent avoir recours à diverses stratégies d'évitement pour ne pas avoir cette présence substantielle. En vue d'éliminer ou de réduire les risques d'érosion de la base d'imposition qui en résultent, les pays en développement peuvent envisager les solutions suivantes :

a) S'abstenir de fixer, en droit interne, un seuil de présence substantielle aux fins de l'imposition des prestataires de services non résidents, bien qu'une telle disposition puisse être difficile à appliquer et risque de dissuader les non-résidents d'assurer des services dans le pays ;

b) Définir une obligation de seuil à laquelle il est difficile de se soustraire et la compléter par des mesures pour combattre l'évitement : par exemple, des services assurés par des non-résidents en différents lieux dans un pays en développement et fournis par des entreprises apparentées ou associées peuvent être regroupés aux fins de déterminer si le seuil est atteint ; de même, des contrats multiples conclus avec un même client peuvent être regroupés et le critère de la présence physique peut être défini sur la base de la durée de présence totale du non-résident au cours d'une période relativement longue et non sur celle d'une période de présence continue.

30. Ces considérations s'appliquent également aux services de construction et aux services assurés par des non-résidents exerçant une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant. Les pays en développement devraient examiner attentivement la relation entre les éventuels seuils d'imposition applicables aux prestataires de services non résidents prévus par le droit interne et les conditions de seuil prévues par les conventions fiscales auxquels ils sont parties, comme indiqué aux paragraphes 39 à 47 ci-dessous.

31. En ce qui concerne les compagnies d'assurances non résidentes exerçant une activité dans un pays en développement, celui-ci peut envisager de les assujettir à l'impôt si elles y accomplissent certaines opérations, par exemple si elles y perçoivent des primes ou y assurent contre des risques, et dans ce cas veiller à inclure le paragraphe 6 de l'article 5 dans les conventions fiscales auxquelles il est partie pour protéger l'application de l'impôt intérieur à ces compagnies. À défaut, celles-ci peuvent être à même de soustraire à l'impôt des bénéfices considérables réalisés dans ce pays. De surcroît, dans la mesure où les primes d'assurance sont déductibles dans le pays en développement, celui-ci enregistrerait une érosion supplémentaire de sa base d'imposition.

32. Si un prestataire de service non résident n'a pas de présence substantielle dans un pays en développement, la seule méthode envisageable pour celui-ci de l'assujettir à l'impôt consiste à appliquer une retenue à la source sur le montant brut de ses honoraires. Ses clients – qui sont soit des résidents, soit des non-résidents exerçant une activité dans le pays par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe – sont tenus de prélever des sommes qu'ils lui versent en règlement de ses services un montant, qui correspond à l'impôt ou à un acompte sur l'impôt final à acquitter, qu'ils remettent aux autorités fiscales. Le pays en développement peut également envisager de refuser toute déduction fiscale au titre des paiements effectués à des non-résidents en rémunération de leurs services ; dans la plupart des cas, ces paiements représentent toutefois des dépenses légitimes qu'il convient de déduire. Une autre solution, pour éviter l'érosion de la base d'imposition, serait d'assujettir la déduction des paiements à la retenue à la source. Ainsi, aucune déduction au titre des paiements effectués à des non-résidents en rémunération de leurs services ne serait autorisée à moins que le payeur ne prélève de ces paiements le montant de l'impôt, de sorte que l'impôt retenu à la source compenserait l'érosion de la base d'imposition imputable à la déduction.

33. La détermination du taux de prélèvement à la source appliqué par les pays en développement aux paiements effectués à des non-résidents en rémunération de leurs services est une question importante. En principe, ce taux devrait permettre d'obtenir une approximation d'un impôt sur le revenu net du prestataire de services. S'il est trop élevé, cela peut dissuader les non-résidents de fournir des services à des résidents de pays en développement ou les obliger à répercuter l'impôt sur leurs clients dans ces pays, augmentant ainsi le coût de ces services. Si différents taux de retenue à la source sont appliqués à différents types de services, cela augmentera le coût de conformité pour les agents qui effectuent cette retenue ; en conséquence, le même taux de retenue à la source devrait être appliqué, si possible, à tous les paiements au titre de services. En règle générale, cependant, de nombreux pays développés et en

développement appliquent des retenues à la source seulement aux paiements effectués aux artistes du spectacle et athlètes non résidents et à la rémunération versée aux employés non résidents, y compris les administrateurs et les dirigeants des sociétés résidentes ; ils n'appliquent pas de retenue à la source aux paiements effectués en rémunération de services à des non-résidents qui ont une présence substantielle, comme un établissement stable, dans le pays et y sont imposables sur une base nette. Plusieurs pays en développement appliquent également des retenues à la source aux paiements effectués à des non-résidents en rémunération de services techniques.

34. Le pays en développement doit décider si la retenue d'impôts à la source sur les paiements effectués à des non-résidents en rémunération de services doit être limitée aux services fournis dans le pays ou s'appliquer également aux paiements au titre des services dont la prestation est exécutée hors du pays mais qui sont consommés ou utilisés dans le pays. La question se pose fréquemment au sujet des honoraires versés au titre de services de consultants, de services techniques et de services de gestion. Par exemple, une société multinationale peut établir une société apparentée dans un pays à faible imposition et la charger de fournir des services de consultants, des services techniques ou des services de gestion à une autre société du groupe située dans un pays en développement. La prestation de ces services peut être exécutée, en totalité ou en partie, en dehors du pays en développement. Or, les paiements effectués en rémunération de ces services peuvent être déductibles en application du droit interne de ce pays, quel que soit l'endroit où la prestation des services est exécutée. En outre, comme indiqué ci-dessous, les montants payés à des résidents d'un autre État contractant sont déductibles dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à des résidents du pays en développement. Le fait que les paiements au titre de services sont déductibles dans le pays en développement justifie qu'un prélèvement à la source leur soit appliqué, même si l'activité de service est exercée en dehors du pays en développement.

35. Les paiements effectués en rémunération de services par des résidents d'un pays en développement à des personnes non résidentes apparentées, notamment à des personnes résidant dans des pays à faible imposition, présentent des risques particuliers d'érosion de la base d'imposition. La plupart des pays appliquent des règles relatives au prix de transfert pour empêcher les résidents d'effectuer au profit de non-résidents apparentés, en rémunération de services, des paiements déductibles dont la valeur est supérieure à la juste valeur du marché ou au prix de concurrence. Il est cependant très difficile pour les pays en développement d'appliquer ces règles efficacement. Ces derniers pourraient donc envisager d'appliquer des prélèvements à la source aux types courants de services intragroupe, comme les services de consultants, services techniques et services de gestion, et également veiller à ce que tous les traités auxquels ils sont parties protègent l'application de l'impôt à la source en y incluant l'article 12A de l'édition de 2017 du Modèle de convention des Nations Unies.

36. En général, les entreprises résidentes et les entreprises non résidentes disposant d'un établissement stable ou d'une base fixe dans le pays sont tenues d'appliquer une retenue à la source aux paiements effectués à des non-résidents en rémunération de services. Elles demanderont normalement une déduction au titre de ces paiements et, dans ces conditions, le prélèvement à la source est nécessaire pour compenser l'érosion de la base d'imposition due à cette déduction. Les particuliers résidents qui consomment les services de prestataires non résidents ne sont généralement pas tenus d'effectuer cette retenue à la source, parce qu'ils ne peuvent d'ordinaire pas prétendre à des déductions et parce qu'il est difficile de les assujettir à une telle obligation. Le défaut de retenue à la source devrait être sanctionné par des intérêts et des pénalités et, dans de nombreux pays, l'agent responsable de la retenue est également coresponsable de l'acquittement de l'impôt. En outre, des déductions des paiements effectués à des non-résidents au titre de services ne pourraient être autorisées que si le juste montant de l'impôt a été prélevé sur le paiement.

37. Les catégories ci-après de paiements effectués à des non-résidents en rémunération de services font souvent l'objet d'une retenue à la source :

a) Traitements, salaires et autres rémunérations, y compris les pensions, versées aux salariés non résidents par des employeurs résidents, par des employeurs non résidents ayant un établissement stable ou une base fixe dans le pays ou par les administrations publiques ;

b) Tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau versés par les sociétés résidentes des pays en développement ;

c) Montants payés par le promoteur de la manifestation ou le propriétaire du lieu de la manifestation à des artistes du spectacle ou athlètes non résidents en rémunération de services dont la prestation est exécutée dans le pays en développement ;

d) Paiements déductibles effectués en rémunération de services de transport international maritime ou aérien ;

e) Montants versés à des non-résidents en rémunération de services de consultants, de services techniques ou de services de gestion.

38. Bien que les retenues à la source s'appliquent généralement aux paiements effectivement effectués à des prestataires de services non-résidents, il faut dans certaines circonstances les appliquer aux paiements réputés avoir été faits, tels que les montants censés avoir été versés conformément aux règles relatives au prix de transfert et les paiements présumés sur les dépenses déductibles accumulées.

Mesures correctrices en application des conventions fiscales

39. Certaines dispositions des modèles de convention des Nations Unies de l'OCDE limitent la portée des mesures fiscales prévues par le droit interne. Si possible, les pays en développement devraient éviter d'inclure ces mesures dans les conventions fiscales auxquelles ils sont parties, ou les modifier afin que les conventions n'empêchent pas l'application des mesures correctrices prévues par le droit interne pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition. Par l'effet d'autres dispositions des modèles de convention, les pays en développement disposent de droits d'imposition en ce qui concerne le revenu des services et les contribuables sont empêchés de recourir à des stratégies d'évitement qui leur permettraient d'obtenir indûment des avantages découlant de la convention. Si possible, les pays en développement devraient veiller à ce que ces dispositions soient incluses dans les conventions fiscales auxquelles ils sont parties.

40. Les pays en développement peuvent envisager de modifier ou de ne pas inclure dans les conventions auxquelles ils sont parties les dispositions contenues dans les articles ci-après des modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE :

a) Article 14 : les pays en développement pourraient sans doute négocier une durée de séjour plus courte – 90 ou 120 jours, au lieu de 183 jours – après laquelle les revenus qu'un non-résident tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant seraient imposés ;

b) Articles 5 et 7 : les pays en développement pourraient sans doute négocier un raccourcissement de la période requise, qui est actuellement de 183 jours, pour que soit reconnu un établissement stable d'un prestataire de services en application de l'alinéa b de l'article 5 3) du Modèle de convention des Nations Unies et supprimer la condition selon laquelle l'activité doit concerner un même projet ou un projet connexe, qui figurait précédemment à ce même alinéa. Ils pourraient aussi envisager de fixer, en ce qui concerne les projets de construction, une durée inférieure à celle de six mois qui est prévue à l'alinéa a de l'article 5 3) et négocier une disposition

spéciale qui permettrait de regrouper les projets de construction exécutés en différents lieux du pays ;

c) Article 24 3) : conformément à cet article, un pays ne peut traiter un employeur non résident disposant d'un établissement stable moins favorablement qu'un employeur résident exerçant la même activité. La plupart des pays insistent pour que cette disposition soit incluse dans les traités auxquels ils sont parties. Cette disposition ne présente pas de difficulté pour les pays en développement à condition qu'ils demandent aux employeurs résidents de retenir à la source l'impôt sur les traitements et salaires des employés non résidents et qu'ils ne refusent pas aux employeurs non résidents le droit de demander une réduction au titre des traitements et salaires versés aux employés non résidents aux fins du calcul des bénéfices attribuables à l'établissement stable.

d) Article 24 4) : si un pays en développement souhaite ne pas autoriser de déduction des paiements effectués à des résidents d'autres États contractants en rémunération de certains services, il doit éviter d'inclure le paragraphe 4 de l'article 24 dans les conventions auxquelles il est partie ou modifier cette disposition aux fins d'exclure les paiements à des non-résidents au titre de ces services.

41. Les pays en développement devraient envisager d'inclure dans les conventions fiscales auxquelles ils sont parties les articles ci-après du Modèle de convention des Nations Unies :

a) L'article 15, qui contient une disposition spéciale visant à empêcher les pratiques d'embauche internationale (voir le paragraphe 1 du commentaire sur l'article 15 du Modèle de convention des Nations Unies) ;

b) L'article 16, afin d'exiger des sociétés résidentes qui paient des tantièmes et d'autres rémunérations du personnel de direction de haut niveau qu'elles retiennent à la source l'impôt sur ces paiements conformément au droit interne du pays en développement ;

c) L'article 19, pour permettre aux pays en développement d'imposer les rémunérations que versent les administrations publiques à leurs employés non résidents.

d) L'article 18 B, pour permettre aux pays en développement d'imposer les pensions versées à des non-résidents ;

e) L'article 17, y compris son paragraphe 2, pour permettre aux pays en développement d'imposer tous les revenus que les artistes du spectacle ou athlètes tirent d'activités exercées dans le pays, y compris ceux qui sont attribués à d'autres personnes ;

f) L'article 5, y compris les dispositions antiévitement ajoutées en 2017, en vue d'empêcher les non-résidents d'éviter artificiellement d'avoir un établissement stable ;

g) L'article 5 6), pour permettre aux pays en développement d'imposer les revenus tirés du recouvrement des primes d'assurance ou d'activités d'assurance contre le risque menées sur leur territoire ;

h) L'article 29 9), qui contient la règle générale antiabus ajoutée en 2017, pour permettre aux pays en développement de refuser d'accorder des avantages prévus par les conventions en cas d'abus.

42. Comme indiqué ci-dessus, les sociétés multinationales peuvent éroder la base d'imposition d'un pays en développement si elles utilisent une société apparentée établie dans une juridiction à faible imposition pour procurer divers types de services – services de consultants, services techniques ou services de gestion – à une autre société du même groupe exerçant son activité dans le pays en développement. Les

honoraires payés au titre de ces services par la société du groupe dans le pays en développement sont généralement déductibles, au détriment de la base d'imposition de ce pays. Si le prélèvement à la source d'un impôt sur les honoraires peut être imposé en application de son droit interne, le pays en développement peut aussi avoir conclu avec le pays où réside le prestataire de services une convention fiscale dont les dispositions l'empêchent de prendre cette mesure.

43. Pour faire face à ce risque d'érosion de la base d'imposition, les pays en développement peuvent soit éviter de conclure des conventions fiscales, en particulier avec des pays à faible imposition, ce qui est une solution radicale risquant d'avoir des conséquences défavorables, ou insister pour que les conventions fiscales auxquelles ils sont parties incluent des dispositions leur permettant d'imposer une retenue à la source à un taux raisonnable sur les paiements déductibles au titre des services. La conclusion de conventions fiscales représente pour nombre de pays en développement un moyen important d'attirer des investissements étrangers. Il importe donc qu'ils incluent dans les conventions fiscales auxquelles ils sont parties des dispositions, telles que l'article 12A du Modèle de convention des Nations Unies, qui leur permettent d'appliquer un tel prélèvement à la source.

44. Aux termes de l'article 12A, un État contractant peut imposer les honoraires pour services techniques dus dans cet État et versés à un résident de l'autre État contractant, à un taux convenu entre les deux États. Les honoraires pour services techniques sont censés être dus dans l'État dont le payeur est un résident, ou un non-résident y disposant d'un établissement stable ou d'une base fixe, et sont dans ce cas déductibles aux fins du calcul des bénéfices attribuables à l'établissement stable ou à la base fixe. Si toutefois le prestataire de services non résidents dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe dans l'État contractant où les honoraires pour services techniques sont dus, ces honoraires sont alors imposables sur une base nette, conformément à l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies.

45. Les honoraires pour services techniques sont définis comme les paiements effectués en rémunération de services de consultants, de services techniques et de services de gestion. Ils excluent les paiements suivants : a) les salaires, parce qu'ils présentent, comme indiqué ci-dessus, de faibles risques pour la base d'imposition – les salariés non résidents qui exécutent des prestations de services dans un pays pour un employeur résidant dans ce pays ou un employeur non résident y disposant d'un établissement stable sont imposables par ce pays en application de l'article 15 ; b) les paiements effectués en rémunération de services d'enseignement fournis par un établissement d'enseignement ou par des personnes travaillant dans cet établissement, parce que ces activités sont jugées souhaitables et que les risques qu'ils présentent pour la base d'imposition sont faibles ; c) les paiements au titre de services fournis aux particuliers pour leur usage personnel, parce qu'ils ne sont pas déductibles par le payeur et qu'ils présentent de faibles risques d'érosion de la base d'imposition.

46. Bien que les termes « services de consultants », « services techniques », et « services de gestion » ne soient pas définis et doivent en conséquence être compris selon leur sens ordinaire, ils ne sont pas censés avoir le sens que leur donne le droit interne du pays appliquant la convention. Comme indiqué dans le commentaire sur l'article 12A, les services techniques sont des services qui exigent des connaissances, des compétences ou un savoir-faire spécialisés et n'incluent pas les services normalisés ordinaires. En outre, ils comprennent seulement les prestations de services qui sont exécutées au profit d'un client, et non celles qui sont exécutées par une entreprise pour son propre compte. Ainsi, par exemple, si une entreprise fait appel à des services spécialisés pour développer des biens ou services normalisés qu'elle vend à ses clients, ces services ne seraient pas des services techniques, selon le sens exposé à l'article 12A.

47. La définition des honoraires pour services techniques implique des distinctions complexes entre les services techniques et les autres services, ce qui est

inévitablement une source d'incertitude. Le commentaire sur l'article 12 A contient une variante à l'intention des pays en développement qui souhaitent éviter ce problème. Aux termes de cette variante, l'État contractant dans lequel est dû le paiement au titre de tout service, à l'exception des honoraires pour services exclus par l'article 12A, peut appliquer un prélèvement à la source au montant brut du paiement effectué à un résident de l'autre État contractant, mais seulement si la prestation de services est exécutée dans le premier État ou si le paiement est effectué à une personne étroitement apparentée résidente de l'autre État. Ainsi, un pays en développement peut imposer tous les paiements au titre de services – techniques ou autres – dont la prestation est exécutée sur son territoire, mais il ne peut imposer les paiements au titre de services dont la prestation est exécutée hors de son territoire que si ces services sont fournis par un résident de l'autre pays qui est étroitement apparenté au payeur. Cette variante peut être intéressante pour les pays en développement parce qu'elle leur épargne l'incertitude liée à la distinction entre les services techniques et les autres services et qu'elle cible les services intragroupe, qui représentent le principal risque d'érosion de la base d'imposition.

Questions d'administration de l'impôt

48. En général, les prestataires de services non résidents peuvent être imposables soit sur la base de leur revenu net, au même titre que les résidents, soit sur celle des paiements bruts qu'ils reçoivent en rémunération de leurs services, sans déduction. S'ils sont assujettis à l'impôt sur le revenu net de leurs services, ils doivent généralement remplir une déclaration d'impôt indiquant leur revenu imposable et le montant de l'impôt à acquitter. Bien que les paiements qu'ils reçoivent en rémunération de leurs services puissent faire l'objet d'un prélèvement à la source, ce prélèvement est provisoire; le montant final dû au titre de l'impôt payable par le non-résident est établi dans la déclaration d'impôt. Si les prestataires de services non résidents sont assujettis à des prélèvements à la source sur le montant brut des paiements qu'ils reçoivent de leurs clients, le montant ainsi prélevé correspond généralement au montant final de l'impôt. Le non-résident n'est alors pas autorisé à payer l'impôt sur une base nette, bien que dans certains cas il puisse être autorisé à remplir une déclaration d'impôt et à demander un remboursement en cas de prélèvement à la source excessif.

49. Si les prestataires de services non résidents sont imposés par voie de rôle, les autorités fiscales doivent s'atteler à la tâche difficile consistant à déterminer lesquels de ces prestataires doivent remplir des déclarations d'impôt. Cette difficulté peut être atténuée si les prestataires de services non résidents sont assujettis à un prélèvement à la source provisoire ou final. Dans ce cas, l'obligation d'identifier les non-résidents assujettis à l'impôt et de déterminer le montant de l'impôt est dans les faits reportée sur l'agent qui effectue le prélèvement.

50. Afin d'administrer efficacement les dispositions du droit interne et des conventions fiscales, les autorités fiscales doivent avoir le pouvoir de recueillir les informations nécessaires auprès des contribuables et d'autres entités, telles que les institutions financières et les agents qui opèrent les prélèvements à la source, d'effectuer des contrôles fiscaux et de vérifier que les dispositions du droit interne ont été respectées. Les pays en développement devraient en conséquence examiner si les dispositions de leur droit interne en matière de divulgation et de communication de l'information, ainsi que les ressources consacrées aux activités d'audit et de vérification, sont suffisantes à cette fin.

51. Les autorités fiscales des pays en développement doivent également appliquer les dispositions des conventions fiscales relatives à l'imposition des revenus des services. À cet égard, aux fins d'appliquer les conventions fiscales, il convient de déterminer :

a) Le pays de résidence du prestataire de services non résident – un certificat de résidence établi par les autorités fiscales du pays étranger est souvent nécessaire à cette fin ;

b) L'article applicable de la convention ;

c) Si le prestataire de services non résident peut prétendre aux avantages prévus par l'article de la convention considéré ;

d) Les bénéfices attribuables à l'établissement stable ou à la base fixe, conformément aux dispositions de l'article 7 ou de l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies ;

e) Si les paiements effectués en rémunération de services à des non-résidents associés correspondent à des paiements de pleine concurrence ;

f) En cas de retenue à la source, si le montant approprié a été prélevé conformément à l'article pertinent de la Convention, et s'il faut rembourser un éventuel montant excédentaire.

Liste des principaux risques d'érosion de la base d'imposition et des mesures correctrices possibles

<i>Risques</i>	<i>Mesures correctrices</i>
<i>Revenu d'emploi</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • Salariés non résidents travaillant pour l'établissement stable ou la base fixe d'un non-résident dans le pays 	<ul style="list-style-type: none"> • Imposer à l'employeur une obligation de retenue à la source et lui refuser toute déduction en cas de manquement à cette obligation
<ul style="list-style-type: none"> • Salariés non résidents travaillant pour l'établissement stable ou la base fixe d'un non-résident dans le pays 	<ul style="list-style-type: none"> • Imposer à l'employeur une obligation de retenue à la source et lui refuser toute déduction en cas de manquement à cette obligation; veiller à ce que les conventions fiscales n'empêchent pas le recouvrement de l'impôt intérieur
<ul style="list-style-type: none"> • Employés non résidents qui, dans les faits, travaillent au service d'un employeur résident mais sont juridiquement des salariés d'un employeur non résident (embauche internationale) 	<ul style="list-style-type: none"> • Appliquer une disposition spéciale des conventions fiscales, une disposition interne ou une règle destinée à combattre les utilisations abusives des dispositions des conventions
<ul style="list-style-type: none"> • Employés non résidents qui, dans les faits, travaillent au service d'un employeur résident mais sont juridiquement des travailleurs indépendants 	<ul style="list-style-type: none"> • Déterminer la relation d'emploi sur la base de la substance économique de l'activité • Appliquer une disposition interne ou une règle destinée à combattre les utilisations abusives des dispositions des conventions
<ul style="list-style-type: none"> • Rémunération d'administrateurs et de membres du personnel de direction de haut niveau non résidents 	<ul style="list-style-type: none"> • Veiller à ce que les montants soient imposables en application du droit interne et que les sociétés résidentes soient tenues d'appliquer une retenue à la source ; inclure l'article 16 dans les conventions fiscales

Revenus des artistes du spectacle et des athlètes

- Activités de courte durée menées par des artistes du spectacle et des athlètes non résidents dans un pays où les non-résidents gagnent des sommes importantes
- Attribution du revenu d'activités d'artistes du spectacle ou d'athlètes à d'autres personnes
- Imposer tous les revenus que les artistes du spectacle et les athlètes non résidents tirent de leurs activités dans le pays ; inclure l'article 17 dans les conventions fiscales
- Veiller à ce que le droit interne prévoit des règles anti-évitement et que les conventions incluent l'article 17 2)

Services fournis par les entreprises et les personnes exerçant des professions libérales ou d'autres activités indépendantes

- Non-résidents exécutant des prestations de services substantielles dans un pays sans y avoir un établissement stable ou une base fixe, notamment en l'évitant de façon artificielle
- Non-résidents exécutant des prestations de services substantielles en dehors du pays pour des clients qui y résident ou y exercent une activité, en particulier lorsque ceux-ci demandent des déductions au titre des paiements qu'ils leur ont effectués
- Revenus substantiels de compagnies d'assurances non résidentes sans établissement permanent dans le pays
- Paiements effectués par les résidents en rémunération de services fournis par des non-résidents apparentés, dont la valeur est supérieure ou inférieure au prix de concurrence
- Non-résidents exécutant des prestations de services, notamment de services techniques, en dehors du pays pour des clients qui y résident ou y exercent une activité, en particulier lorsque ceux-ci demandent des déductions au titre des paiements qu'ils leur ont effectués
- Veiller à ce que le droit interne et/ou les conventions fiscales contiennent des dispositions anti-évitement
- Négocier une durée d'activité plus courte pour les établissements stables exerçant des activités de construction et de services
- Veiller à ce que les paiements au titre des services soient imposables en application du droit interne, imposer aux payeurs l'obligation de retenir l'impôt à la source et refuser toute déduction en cas de manquement à cette obligation ; veiller également à ce que les dispositions des conventions fiscales n'empêchent pas l'application de l'impôt intérieur
- Veiller à ce que les revenus que les compagnies d'assurance tirent leurs activités d'assurance contre le risque et de collecte des primes soient imposables sans qu'un établissement stable soit nécessaire et inclure l'article 5 6) dans les conventions fiscales
- Appliquer efficacement les règles relatives aux prix de transfert
- Appliquer à ces paiements une obligation de retenue la source indépendamment du lieu où la prestation de services est exécutée et inclure dans les traités l'article 12A du Modèle de convention des Nations Unies