

Conceptualisation d'un instrument multilatéral des Nations Unies (IML des NU)

Par Radhakishan Rawal *

1. Contexte

Avec l'achèvement de la 22e session du Comité d'experts des Nations Unies (NU) sur la coopération internationale sur les questions fiscales (Comité fiscal des Nations Unies ou UNTC), en avril 2021, le mandat des membres actuels du Comité fiscal des Nations Unies va également à sa fin. Au cours de ce mandat (c-à-d.c.-à-d. de 2017 à 2021), en plus des modifications apportées aux commentaires des Nations Unies et sur d'autres aspects, l'UNTC a réussi à

apporter les modifications clés suivantes au modèle de convention des Nations Unies sur la double imposition entre pays développés et pays en développement (modèle des NU) :

- Article 12 : Modification¹ de la définition des « readvances »
- Article 12B : Insertion d'un nouvel article dans le modèle des Nations Unies pour la taxation des services numériques automatisés

Résumé

Les récentes modifications apportées au modèle de convention des Nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement ont donné lieu à l'introduction de dispositions plus avantageuses pour les pays en développement en matière d'imposition des revenus, en permettant en particulier l'imposition des revenus étrangers. Il s'agit notamment des revenus tirés des services numériques automatisés, des rémunérations sur les logiciels, de plus-values et autres. Ces dispositions sont généralement intégrées, au terme de longues négociations, dans les conventions fiscales bilatérales. Une convention des Nations Unies, en tant qu'instrument multilatéral, permet en une seule négociation de modifier plusieurs conventions fiscales et contribue ainsi à ce que les pays en développement puissent percevoir plus rapidement des recettes fiscales. Le présent rapport sur les politiques examine la forme qu'un tel instrument multilatéral peut revêtir.

Recent changes to the United Nations (UN) Model Tax Convention have resulted in provisions that are more advantageous for developing countries in raising revenue through international taxation, i.e. taxation of foreign income. These include taxation of income from automated digital services, software payments, capital gains and others. Normally, these would be incorporated into bilateral tax treaties through time-taking negotiations. A UN Multilateral Instrument (MLI) provides a speedy manner for updating multiple tax treaties through a single negotiation. This will help developing countries in collecting revenue more quickly. This Policy Brief discusses the possible structure of such an MLI.

Los cambios que ha sufrido recientemente la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo han dado lugar a disposiciones más favorables a los países en desarrollo, al aumentar los ingresos fiscales a través de la imposición de tributos internacionales, por ejemplo, en la imposición de tributos a los ingresos procedentes del extranjero. En esta imposición se incluyen, entre otros, los impuestos sobre los ingresos procedentes de servicios digitales automatizados, pagos de programas informáticos y plusvalías. Normalmente, estos impuestos se incorporarían en convenios fiscales bilaterales a través de largas negociaciones. En cambio, un instrumento multilateral de las Naciones Unidas permitiría actualizar de una manera más acelerada varios convenios tributarios por medio de una sola negociación. Esto ayudará a los países en desarrollo a recaudar ingresos con mayor prontitud. En este informe sobre políticas se aborda la posible estructura de un instrumento multilateral de esa índole.

* L'auteur est un comptable agréé basé à Mumbai. Les opinions exprimées dans ce rapport sur les politiques sont personnelles et ne représentent pas le point de vue d'une quelconque organisation. Le bras de fer entre l'imposition basée sur la résidence et l'imposition à la source semble être sans fin. L'approche adoptée par l'auteur est apolitique, ne soutient aucun des deux camps et ce rapport est rédigé dans une perspective purement technique. Il s'agit d'une version actualisée d'une note conceptuelle qui a été présentée au Groupe de haut niveau sur la responsabilité, la transparence et l'intégrité financières internationales (Groupe FACTI) le 20 avril 2021.

- Article 13 : Modification des droits d'imposition sur les gains en capital issus des transferts indirects.

Ces changements seront intégrés au modèle des Nations Unies dans sa prochaine mise à jour, qui sera effectuée en 2021.

Les membres précédents du Comité fiscal des Nations Unies ont également apporté les changements clés suivants dans le modèle des Nations Unies :

- Article 12A : Insertion d'un nouvel article dans le modèle des Nations Unies pour la taxation des honoraires pour services techniques
- Modifications dans le modèle des Nations Unies des questions traitées par l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE)/Groupe des Vingt (G20) sur l'Erosion de la Base Fiscale et le Transfert des Bénéfices (BEPS).

Ces changements ont été inclus dans le modèle des Nations Unies dans sa mise à jour de 2017.

Les modifications apportées au modèle des Nations Unies concernant le BEPS étaient principalement des adaptations dans le modèle des Nations Unies, des changements adoptés dans le modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune de l'OCDE (modèle de l'OCDE).

2. Nécessité d'un instrument multilatéral des Nations Unies (IML des NU)

Les changements apportés au modèle des Nations Unies ont été réalisés après un travail acharné des membres du Comité fiscal des Nations Unies. Si ces changements ne sont pas intégrés dans les conventions fiscales bilatérales actuellement signées par les pays, les travaux du Comité resteront théoriques. Il n'existe aucun mécanisme pour introduire rapidement les amendements apportés au modèle des NU dans toutes les conventions fiscales existantes.

Dans des circonstances normales, les pays adopteraient ces dispositions dans les conventions fiscales existantes en négociant des protocoles. Cependant, il s'agira d'une négociation bilatérale qui peut prendre plusieurs années. Un moyen plus rapide d'adopter cela serait par le biais d'une négociation multilatérale et d'un instrument multilatéral (IML).

Contrairement à un traité fiscal bilatéral qui est un traité entre deux pays, un IML est un traité entre plusieurs pays. Un IML modifie les conventions fiscales de tous les signataires simultanément. Par exemple, si le pays A a signé des conventions fiscales avec cinquante autres pays, si le pays A et les cinquante pays ont l'intention de modifier les conventions fiscales, un IML peut modifier toutes les conventions fiscales d'un seul coup. Chaque pays ne doit signer qu'une seule fois (par ex. l'IML) et effectuer le processus de ratification de la législation nationale une seule fois.

Il est clairement nécessaire qu'un IML des NU modifie rapidement les conventions fiscales existantes afin d'adopter de temps à autre les modifications apportées au modèle de convention des NU dans les conventions fiscales existantes.

L'IML du BEPS² est l'exemple d'un tel instrument multilatéral récemment développé par le Cadre inclusif. Le champ d'application de l'actuel IML du BEPS est limité aux modifications des conventions fiscales liées au BEPS. Cependant, il est juste de supposer qu'une fois que les fruits de l'IML du BEPS (par ex. la facilité avec laquelle plusieurs conventions fiscales sont modifiées simultanément) seront testés, des tentatives seront faites pour intégrer également les futurs changements au modèle de l'OCDE dans les conventions fiscales existantes par le biais d'un IML.

3. Recommandation du Panel FACTI

En février 2021, le Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité (Panel FACTI) a publié son rapport contenant 14 recommandations. Le rapport fait des recommandations pour une convention fiscale des Nations Unies qui contient des caractéristiques d'un IML, comme suit :

« Pour accélérer la mise en œuvre, la Convention fiscale des Nations Unies devrait contenir des dispositions prévoyant que ses termes seront automatiquement incorporés dans les conventions fiscales des signataires, afin qu'ils n'aient pas besoin de renégocier les conventions bilatérales individuelles. »³

« Une taxation équitable des activités économiques numérisées nécessite un traitement équitable des entreprises et des modèles commerciaux numériques avec les entreprises traditionnelles. L'approche stéréotypée des droits d'imposition décrite ci-dessus aiderait à atteindre cet objectif. Pour renforcer le multilatéralisme, des propositions supplémentaires visant à autoriser la taxation des services numériques automatisés devraient être adoptées dans la Convention fiscale des Nations Unies. Les pays vont déjà de l'avant avec les taxes sur les services numériques. Par conséquent, l'incorporation de dispositions pour résoudre ce problème dans la Convention fiscale des Nations Unies créera un cadre multilatéral basé sur un accord international et permettra à d'autres pays de commencer à taxer l'économie numérique avec des perspectives réalistes d'obtenir des revenus substantiels. »⁴

4. Une convention fiscale peut-elle être modifiée par plus d'un IML ?

L'IML du BEPS est entré en vigueur le 1er juillet 2018 et 95⁵ pays l'ont déjà signé. Si un IML des NU est introduit, plusieurs pays auraient signé deux IML. Dès lors, la question qui se pose est de savoir si un traité bilatéral peut être modifié par plus d'un IML ? La coexistence de deux IML est-elle possible ?

La réponse évidente semble être « oui ». Prima facie, rien n'indique qu'une convention fiscale bilatérale ne peut

pas être modifiée par (ou être une convention fiscale couverte⁶) plus d'un IML. Les choses peuvent devenir un peu compliquées, mais cela semble faisable.

Le mécanisme de mise en œuvre des plans directeurs du Premier⁷ et Deuxième⁸ Pilier envisage un instrument type d'IML. Ce ne serait pas l'IML existant mais un nouveau IML autonome. IML autonome. Ainsi, la

possibilité que plusieurs IML modifient une convention fiscale bilatérale semble déjà avoir été évaluée par le Cadre inclusif et est en préparation.

5. Approches de l'IM de l'ONU

Deux approches possibles et les nuances associées sont présentées ci-dessous :

Approche	Remarques	Remarques
<p>Approche globale</p> <p>L'IML des NU sera de nature globale. Il couvrira tout ce qui se trouve dans l'IML du BEPS et comportera des dispositions supplémentaires spécifiques au modèle des NU.</p>	<p>Le principal avantage de cette approche serait qu'elle apporterait une solution globale et qu'il n'y aurait pas de complications liées à l'application de deux IML à une seule convention fiscale.</p> <p>Si l'IML des NU donne plus de flexibilité aux signataires, davantage de pays pourraient être disposés à participer et à adopter également des mesures liées au BEPS. Les États membres des Nations Unies sont au nombre de 193. Le Cadre inclusif compte 139 juridictions, dont toutes ne sont pas des États membres, et à ce jour, seuls environ 95 pays du Cadre inclusif ont signé l'IML.⁹ La flexibilité est discutée au <i>paragraphe 7.2</i>.</p>	<p>Cette approche pourrait toutefois également créer plus de complications, en particulier lorsque d'autres modifications sont apportées à l'IML du BEPS. Par ailleurs, l'IML BEPS est déjà opérationnel et a déjà modifié plusieurs conventions fiscales.</p>
<p>Approche spécifique</p> <p>Dans le cadre de cette approche, l'IML des NU ne traitera pas les questions qui sont déjà traitées par l'IML du BEPS. L'IML du BEPS prend déjà en considération les caractéristiques spécifiques des dispositions types du modèle des NU pour les articles qui sont en train d'être modifiés par l'IML du BEPS.</p> <p>L'IM de l'ONU facilitera la modification des seules dispositions ou articles qui sont uniques au modèle des NU et non traités par l'IML du BEPS.</p>	<p>Le chevauchement potentiel entre un IML des NU et un IML du BEPS sera évité dans le cadre de cette approche. Ceci est discuté au <i>paragraphe 6</i>. Les deux IML (BEPS et NU) fonctionneront séparément et il serait possible d'étendre la portée de ces IML à l'avenir.</p>	<p>La possibilité pour les pays qui n'ont pas participé au Cadre inclusif ou qui n'ont pas signé l'IML du BEPS d'adopter des mesures liées au BEPS par le biais de l'IML des NU en raison d'une flexibilité supplémentaire n'existerait pas dans cette approche. Ceci est discuté au <i>paragraphe 7.2</i>.</p>

L'approche spécifique semble être une meilleure approche. La partie suivante de cette analyse part du principe que l'approche spécifique, par opposition à l'approche globale, serait suivie.

6. Contournement d'un chevauchement entre deux IML

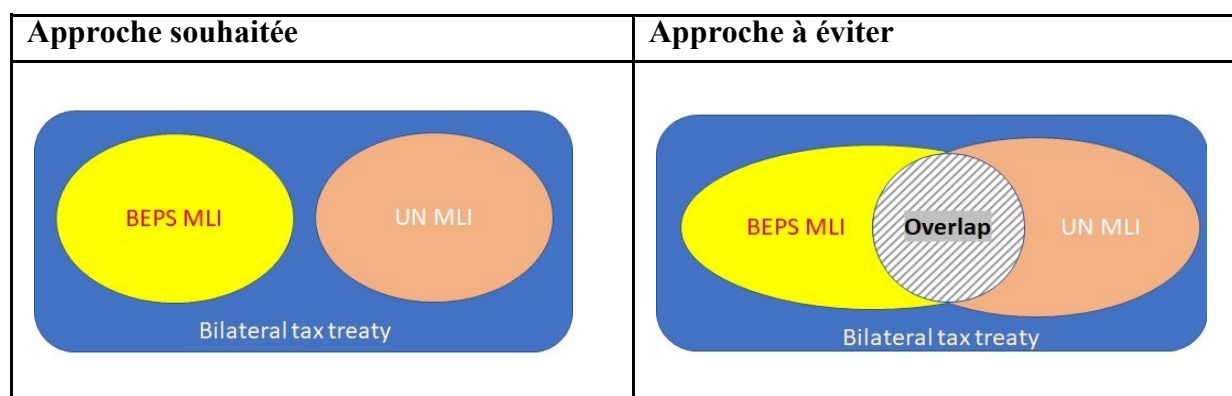
Le tableau explique comment le chevauchement entre l'IML du BEPS qui existe et l'IML des NU proposé peut être évité.

7. Caractéristiques de l'IML des NU

7.1 Structure générale

Jusqu'à présent, l'approche adoptée pour le modèle des NU consiste à capitaliser sur les travaux de l'OCDE et à adopter les dispositions du modèle de l'OCDE ainsi que des extraits des commentaires de l'OCDE avec les modifications nécessaires. La même approche peut ainsi être également être adoptée aux fins de l'IML de l'ONU.

N° de série	Type de disposition	Peut-elle être incluse dans un IML des NU ?	Remarques
1	Les alinéas des articles de la convention fiscale qui sont déjà couverts par l'IML du BEPS [ex. Article 5, paragraphe 4, traitant des activités auxiliaires]	Non A moins que des modifications supplémentaires ne soient apportées.	En général, il serait conseillé de ne pas inclure dans l'IML des NU les dispositions qui sont déjà traitées par l'IML du BEPS.
2	Les alinéas des articles de la convention fiscale qui ne sont pas couverts par l'IML du BEPS [ex. Article 5, paragraphe 2, énumérant les lieux spécifiquement inclus dans la définition de l'établissement permanent (EP)]	Oui	Bien que l'IML du BEPS traite de l'article 5, paragraphe 4, l'inclusion d'autres paragraphes de l'article 5 dans l'IML des NU serait généralement possible car il n'y aurait pas de chevauchement.
3	Articles qui sont propres au modèle des NU et ne trouvent pas leur place dans le modèle de l'OCDE [par ex., l'article 12A et l'article 12B]	Oui	
4	Les dispositions qui sont propres au modèle de l'ONU et ne trouvant pas leur place dans l'article correspondant dans le modèle de l'OCDE [par ex. Disposition sur l'EP des services dans l'article 5, paragraphe 3, point b), du modèle de l'ONU, définition de « redevance », y compris les logiciels informatiques à l'article 12, etc.]	Oui	
5	Dispositions alternatives qui sont données dans les commentaires du modèle des NU [par ex. le paragraphe 127 sur les Commentaires des NU sur l'article 12A donne une disposition alternative au paragraphe 6 de l'article 12A]	Oui	
6	Modifications futures des modèles de l'OCDE et des NU qui sont communs aux deux modèles	Oui	L'OCDE et les NU devront se coordonner et veiller à ce qu'il n'y ait pas de chevauchement. Les futures modifications qui sont communs ne doivent être inclus que dans l'un des IML (soit les NU ou l'OCDE), idéalement celui qui a le plus de signataires.



- La structure générale, les contours et l'approche seraient adoptés à partir de l'IML du BEPS. Les articles 3 à 26 seraient supprimés et le nombre requis de nouveaux articles serait inséré.
- Les signataires auront la possibilité d'identifier les traités fiscaux qui doivent être considérées comme des Conventions fiscales couvertes en vertu de l'IML des NU.
- Les signataires auront la possibilité de formuler des réserves et devront effectuer les notifications appropriées.
- Contrairement à l'IML du BEPS, l'IML des NU peut tenter de donner plus de flexibilité. Ceci est analysé au paragraphe 7.2.
- Les dispositions du droit interne relatives à la ratification, l'acceptation ou l'approbation seraient applicables.
- Les signataires auront la possibilité d'initier des amendements dans l'IML des NU, d'appeler à une conférence des parties, de se retirer de l'IML des NU, etc.
- À la suite des modifications futures apportées au Modèle de convention fiscale des NU, des dispositions supplémentaires seraient ajoutées à l'IML des NU.
- Le Secrétariat de l'ONU jouera le rôle de Dépositaire.
- La caractéristique de base des traités bilatéraux sera conservée, par ex. que le traité ne sera modifié que si les deux parties au traité conviennent d'une telle modification, par ex. quand « l'appariement » se produit.
- La possibilité d'une « norme minimale » sera évaluée.

7.2 Flexibilité supplémentaire

Bien que l'IM BEPS offre diverses flexibilités aux signataires, il existe également certaines restrictions. La principale restriction semble être qu'elle ne permet pas l'adoption de certaines dispositions spécifiques de l'IML pour certains pays sélectionnés. L'approche générale est que soit tous les traités proposés pour l'IML (par ex. la convention fiscale couverte) soient modifi-

és¹⁰, soit aucun.¹¹ La seule exception à cette règle pourrait être les cas où les traités existants traitent déjà la question d'une manière ou d'une autre.

Par exemple, si le pays X a signé 80 traités fiscaux, a déclaré les 80 traités fiscaux en tant que conventions fiscales couvertes et si ce pays est intéressé par l'adoption des dispositions de l'article 9 de l'IML du BEPS uniquement dans 50 traités fiscaux et non dans toutes les 80, il est impossible pour le pays X d'atteindre ce résultat par le biais de l'IML du BEPS. Le pays X peut soit adopter l'article 9 dans les 80 traités fiscaux, soit aucun. Si le pays X ne traite que 50 traités fiscaux comme des conventions fiscales couvertes, il peut obtenir le résultat souhaité en ce qui concerne l'article 9, mais pour le reste des 30 traités fiscaux, aucune des dispositions de l'IML du BEPS ne serait applicable. On peut supposer que cette rigidité a pu empêcher certains pays de signer l'IML ou de faire de certains ou de la plupart de leurs traités fiscaux une convention fiscale couverte.

L'IML des NU peut améliorer cette rigidité de l'IML du BEPS et permettre aux signataires de sélectionner les pays pour lesquels ils peuvent adopter la disposition de l'IML des NU. Cette flexibilité serait facilement justifiée dans l'IML des NU pour la raison que contrairement au IML du BEPS qui contient principalement des dispositions de type anti-abus, l'IML des NU se concentre sur la répartition des droits d'imposition. L'annexe A contient un exemple de disposition donnant de telles options.

8. Comment seront lus les futurs traités fiscaux ?

Si la proposition d'un IML des NU est mise en œuvre, la lecture des traités fiscaux à l'avenir impliquera :

- Déterminer si le traité fiscal bilatéral est modifié à la suite de tout protocole d'amendement bilatéral.
- Déterminer si le traité fiscal bilatéral est modifié à la suite de l'IM BEPS.
- Déterminer si le traité fiscal bilatéral est modifié à la suite de l'IML des NU.

Un texte synthétisé d'un traité fiscal bilatéral, incorporant des modifications à la fois de l'IML BEPS et de l'IML des NU, et des protocoles d'amendement bilatéraux, peut également être envisagé.

9. Travail préalable

Le Cadre inclusif fonctionne généralement sur une approche consensuelle et les participants sont les gouvernements des pays respectifs. Par contre, l'actuel Comité fiscal des NU ne suit pas une approche consensuelle, mais les points de vue des membres majoritaires et minoritaires sont pris en compte. En outre, les vingt-cinq membres du Comité fiscal de l'ONU travaillent à titre individuel et ne représentent pas les gouvernements respectifs, bien qu'ils soient nommés par les gouvernements et, dans la plupart des cas, sont des agents des impôts.

Pour résoudre ces problèmes, l'une des recommandations du Panel FACTI est de mettre à jour le statut du Comité fiscal de l'ONU en celui d'un organisme intergouvernemental. En conséquence, cela peut nécessiter des travaux supplémentaires et le Comité fiscal de l'ONU mis à jour (organe/groupe intergouvernemental) peut s'impliquer dans l'IML des NU.

10. Le résultat souhaité peut-il être obtenu d'une manière différente ?

Prima facie, il peut être possible d'atteindre l'objectif recherché (ou une partie substantielle de celui-ci) par l'IML des NU d'une manière différente, par ex. sans créer un IML des NU.

Les articles 31 et 33 de l'IML du BEPS facilitent la modification de ce dernier par les parties. Toute Partie peut demander une Conférence des Parties.¹² Si la demande est appuyée par 1/3 des Parties dans les six mois suivant la communication par le Dépositaire de cette demande, la Conférence sera convoquée par le Dépositaire.

Ainsi, au lieu de créer complètement un nouveau IML, les dispositions spécifiques des NU peuvent être acheminées via l'IML BEPS existant. Cependant, à cet égard, il convient de noter les points suivants :

- L'inclusion de dispositions, qui ne visent pas nécessairement à répondre aux préoccupations liées au BEPS mais à la répartition des droits d'imposition, peut ne pas être considérée comme cohérente avec l'objectif principal pour lequel l'IML du BEPS a été créé.
- Cette approche peut ne pas être considérée comme cohérente avec l'objectif plus général de la recommandation du Panel FACTI, qui semble être qu'une agence comme les NU, ayant une composition universelle, joue un rôle plus important dans l'établissement de normes mondiales sur le front fiscal.
- Aspects procéduraux :
 - ◆ L'IML du BEPS ne donne pas plus de détails sur le délai dans lequel la Conférence des participants doit être convoquée.
 - ◆ L'IM BEPS ne donne pas plus de détails sur

les procédures à suivre lors de la Conférence des Parties. Qu'il y ait un consensus pour toute modification de l'IML du BEPS ou qu'une majorité simple soit suffisante.

- ◆ S'il sera possible d'insérer une disposition dans l'IML du BEPS qui n'est pas soutenue par l'OCDE, est un grand point d'interrogation.

11. Approche sur l'article 12B

L'approche pour l'article 12B devra être différente. C'est la raison pour laquelle 139 juridictions travaillent déjà dans le cadre inclusif sur le Premier Pilier. L'article 12B du modèle de l'ONU sera considéré comme le travail de 25 membres du comité, à titre individuel, par opposition à la participation de 139 gouvernements dans le cadre inclusif.

Dans une situation où le Cadre inclusif réussit à atteindre le consensus et les solutions techniques souhaités sur le Premier Pilier, il serait raisonnable de s'attendre à ce que ces 139 pays n'adoptent pas l'article 12B. En général, on ne peut pas s'attendre à ce que ces pays adoptent à la fois les solutions (par ex. le Premier Pilier du cadre inclusif et l'article 12B des NU) pour relever les défis de la taxation de l'économie numérique. Cependant, il est théoriquement possible qu'un pays adopte à la fois le Premier Pilier et l'article 12B. L'article 12B est inclus dans un traité fiscal avec les pays qui n'adoptent pas la solution du Premier Pilier.

L'article 12B serait pertinent dans les situations suivantes :

- L'article 12B peut être évidemment le plan B pour relever les défis de la fiscalité de l'économie numérique. Ainsi, dans une situation où le Cadre inclusif n'est pas en mesure d'arriver à une solution consensuelle, le monde se retrouvera sans solution et alors l'article 12B pourra être évalué par tous les gouvernements.
- L'article 12B peut être envisagé dans certaines situations spécifiques même lorsque le Cadre inclusif parvient à parvenir à un consensus. Le Premier Pilier du cadre inclusif s'appliquera aux entreprises multinationales (EMN) dont le chiffre d'affaires global s'élève à 750 millions d'euros.¹³ L'une des critiques du Premier Pilier est la fuite potentielle de recettes fiscales en raison de seuils élevés. Ainsi, les pays peuvent être intéressés par l'adoption d'une solution plus simple telle que l'article 12B pour les EMN qui ne satisfont pas au seuil convenu pour le Premier Pilier. Cette combinaison du Premier Pilier et de l'article 12B peut entraîner certaines complications et nécessite une analyse plus approfondie.
- Si le consensus sur le Cadre inclusif prend trop de temps et qu'à ce moment-là, le statut du Comité fiscal de l'ONU est mis à jour pour devenir celui d'un comité intergouvernemental, le travail préalable requis pour l'IML des NU est achevé, alors le Premier Pilier et l'Article 12B peuvent être vu au pair (peut-être avec l'ensemble des membres de

l'ONU). Les gouvernements peuvent alors considérer l'article 12B comme une véritable alternative au Premier Pilier et l'évaluer en conséquence.

12. Conclusion

Il n'y a pas de place pour des points de vue divergents sur la justification de l'IML des NU. La création d'un IML des NU est la bonne approche pour mettre régulièrement à jour les traités fiscaux existants avec les modifications apportées au modèle des NU¹⁴ de temps à autre. Nous espérons que l'ONU et les pays membres trouveront cela utile et travailleront pour que l'IM des NU devienne une réalité.

Annexe A

Dispositions illustratives d'un IML des NU¹⁵

Article 3 – Définition des redevances

1. Une Convention fiscale couverte doit être modifiée pour inclure la définition suivante du terme « redevances » :

Le terme « redevances » tel qu'il est utilisé dans le présent article désigne les paiements de toute nature reçus en contrepartie :

[À COPIER À PARTIR DE la version 2021 du Commentaire de l'ONU]

2. Le texte décrit au paragraphe 1 doit être inclus dans une Convention fiscale couverte à la place de la définition du terme « redevance » dans la Convention fiscale couverte.

3. Une Partie peut se réserver le droit :

- (a) que le paragraphe 1 ne s'applique pas à toutes ses Conventions fiscales couvertes ;
- (b) que le paragraphe 1 ne s'applique pas à ses Conventions fiscales couvertes qui contiennent déjà la définition décrite au paragraphe 1.

4. Chaque Partie notifie au Dépositaire la liste des Conventions fiscales couvertes, dans laquelle elle a l'intention d'adopter le texte décrit au paragraphe 1. Le texte décrit au paragraphe 1 n'est inclus dans une Convention fiscale couverte uniquement lorsque toutes les Juridictions contractantes ont choisi d'appliquer ce paragraphe et qu'une telle notification en ce qui concerne la Convention fiscale couverte est faite.

Article 4 – Fiscalité de l'économie numérique (article 12B du modèle des NU)

1. Une Convention fiscale couverte sera modifiée pour inclure l'article suivant dans la Convention :

POUR reproduire le texte final de l'article 12B tel qu'il pourra être approuvé.

2. Une Partie peut se réserver le droit que le paragraphe 1 ne s'applique pas à toutes ses Conventions fiscales couvertes.

3. Chaque Partie notifie au Dépositaire la liste des Conventions fiscales couvertes, dans laquelle elle a l'intention d'adopter le texte décrit au paragraphe 1. Le texte décrit au paragraphe 1 n'est inclus dans une Convention fiscale couverte uniquement lorsque toutes les Juridictions contractantes ont choisi d'appliquer ce paragraphe et qu'une telle notification en ce qui concerne la Convention fiscale couverte est faite.

Annexe B

- Commentaires de Rajat Bansal, membre du Comité fiscal de l'ONU

La note d'orientation propose un instrument multilatéral pour intégrer rapidement les mises à jour/modifications récentes du modèle de convention fiscale des NU à la suite des travaux des membres actuels et précédents, dans les traités fiscaux bilatéraux existants. Le Policy Brief examine l'expérience de l'IML du BEPS qui existe déjà pour donner effet dans les traités fiscaux les changements apportés par le projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices à travers un IML des NU.

Commentaires

1. L'idée de modifier les traités fiscaux existants par le biais d'un instrument multilatéral est réalisable.

2. Étant donné que l'IML BEPS existe déjà depuis un certain temps, est déjà signé par pas moins de 95 pays, est déjà entré en vigueur et a déjà modifié les conventions fiscales couvertes correspondantes en ce qui concerne les dispositions liées aux traités fiscaux BEPS, il ne serait pas pratique de combiner à la fois les modifications liées au modèle des NU et les modifications du BEPS dans l'IML des NU proposé. Même dans le cas contraire, il peut être difficile de proposer des changements convenus dans deux forums différents, par ex. l'OCDE et les NU dans d'un seul accord-cadre. La note d'orientation rejette à juste titre un IML combiné au profit d'un IML spécifique des NU.

3. En ce qui concerne les dispositions qui peuvent être couvertes par l'IML des NU, il est possible d'inclure les changements recommandés au paragraphe 6 de la note d'orientation. L'expérience de l'IML BEPS montre cependant qu'en dehors des normes minimales, par ex. des dispositions anti-abus (préambule, test de l'objet principal (PPT)) et des dispositions de la procédure amiable (MAP), les pays signataires n'ont généralement pas opté pour d'autres dispositions via l'IML. L'une des raisons est, bien

sûr, le manque de flexibilité, par ex. que les réserves et les options ne pouvaient pas être différenciées selon les pays. Mais même s'il existait une telle flexibilité, il est peu probable que les pays indiquent une telle différenciation dès le départ. Les pays semblent préférer les négociations bilatérales pour avoir une approche différenciée vis-à-vis de chaque pays.

4. Il n'est pas nécessaire de faire la proposition de conditionner l'IML de l'ONU à la transformation du Comité fiscal des NU en un organe intergouvernemental. La mise à jour du Comité fiscal des Nations Unies en un organe intergouvernemental est une demande de longue date qui n'a pas abouti malgré les efforts considérables déployés par le Groupe des 77 (G77) la dernière fois. D'autre part, le modèle de convention fiscale des Nations Unies, même s'il est élaboré par le comité d'experts et non par un organe intergouvernemental, est largement accepté dans les négociations de traités fiscaux entre pays en développement et pays développés du monde entier. Il peut y avoir un IML des NU pour une mise en œuvre rapide du modèle de convention fiscale des Nations Unies, en particulier l'article 12B qui vise à relever les défis de la taxation des économies numériques. Un tel IML peut être placée sous l'égide des Nations Unies elles-mêmes. Étant donné que le choix de signer ou de ne pas signer un tel IML des NU est entièrement ouvert aux pays, il n'est pas important que les dispositions offertes par l'IML des NU soient la création du Comité d'experts fiscaux des Nations Unies et non d'un organe intergouvernemental.

5. Il n'est pas nécessaire de faire en sorte que l'adoption de l'article 12B par les pays via l'IML des NU soit subordonnée à l'accord du Premier Pilier du Cadre inclusif (CI), pour les raisons mentionnées dans la note d'orientation. Le choix entre l'article 12B et la solution de l'autre forum peut être basé sur celle qui leur convient le mieux en termes de moindre complexité et de part adéquate des recettes fiscales plutôt que sur des aspects tels que qui a développé quelle solution. En tout état de cause, il ne semble pas qu'un consensus, s'il en est obtenu dans les travaux du Premier Pilier du CI, doive être obligatoirement adopté par tous les pays participants. Cela ne s'est pas produit de cette façon dans le projet BEPS où, bien que les recommandations des treize plans d'action aient été faites par consensus, l'adoption ou la mise en œuvre ultérieures était entièrement facultative, à l'exception des normes minimales.

Notes:

¹ Il s'agit d'un point de vue minoritaire et ne sera inclus que dans le commentaire des NU et non dans le modèle des NU.

² Convention multilatérale pour la mise en œuvre dans les traités fiscaux des mesures visant à prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

³ Page n° 17, 18

⁴ Page n° 24, 25

⁵ Actuellement, 139 pays font partie du Cadre inclusif. L'IML est également signé par des pays qui ne font pas partie du Cadre inclusif.

⁶ L'article 2, paragraphe 1, point a, de l'IML du BEPS définit le terme « convention fiscale assuré »

⁷ Rubrique 10.2.2 page n° 207 du plan directeur du Premier Pilier

⁸ Rubrique 10.5.3 page n° 176 du plan directeur du Deuxième Pilier (dans le contexte de la règle de basculement, qui serait une disposition conventionnelle)

⁹ L'IML est également signé par des pays qui ne font pas partie du Cadre inclusif.

¹⁰ Sous réserve de correspondance

¹¹ Il peut y avoir quelques exceptions.

¹² Cependant, la Conférence des Parties peut le faire.

¹³ Un seuil inférieur peut également être adopté conformément au plan directeur. Si le seuil est augmenté pour appliquer le Premier Pilier uniquement aux 100 premières entreprises, l'utilité potentielle de l'article 12B augmenterait de plus.

¹⁴ Modèle de convention des Nations Unies contre la double imposition entre pays développés et pays en développement

¹⁵ Cette annexe donne des exemples très basiques de la façon dont les articles de l'IML des NU peuvent apparaître. Cela subirait des changements importants une fois que les rédacteurs juridiques seraient impliqués et que toutes les complexités seraient prises en compte. Par exemple, dans certaines conventions fiscales (par ex. Inde-Australie), l'article traitant des redevances traite également des frais pour les services techniques et la définition des « redevances » inclut ce qui est généralement inclus dans la définition des « frais pour les services techniques » en plus à la définition normale de redevances.



Le South Centre est l'organisation intergouvernementale des pays en développement qui les aide à combiner leurs efforts et leur expertise pour promouvoir leurs intérêts communs sur la scène internationale. Le South Centre a été créé par un accord intergouvernemental qui est entré en vigueur le 31 juillet 1995. Son siège est à Genève, en Suisse.

Le contenu de ce Rapport sur les politiques peut être cité ou reproduit pour un usage personnel à condition qu'il soit clairement indiqué que la source est le South Centre. Les opinions exprimées dans ce document sont celles des auteurs et ne représentent pas les vues institutionnelles du South Centre ou de ses États membres. Toute erreur ou omission dans ce document relève de la seule responsabilité de son ou ses auteurs. Pour tout commentaire sur cette publication, veuillez contacter :

Le South Centre
International Environment House 2
Chemin de Balexert 7-9
CP 228, 1211 Genève 19
Suisse
Téléphone: (4122) 791 8050
south@southcentre.int
<https://www.southcentre.int>

Suivez le South Centre sur Twitter: South_Centre 