

Article 12B - Une solution de convention fiscale par le Comité fiscal des NU pour taxer les revenus numériques

By Rajat Bansal *

Introduction

La troisième Conférence Internationale sur le Financement du Développement tenue à Addis-Abeba en juillet 2015, à laquelle ont participé les chefs d'État, les ministres des Finances, des Affaires étrangères et d'autres hauts responsables gouvernementaux de 174 pays, a abouti à l'adoption du programme d'action d'Addis-Abeba,¹ qui a ensuite été approuvé par l'Assemblée Générale des Nations Unies dans sa résolution 69/313 du 27 juillet 2015.² Tout en notant que le financement nécessaire pour réaliser l'Agenda 2030 des Nations Unies pour le développement durable est extrêmement important, de l'ordre de milliers de milliards de dollars par an³, le programme d'action d'Addis-Abeba prévoyait que pour tous les pays, la mobilisation et l'utilisation efficace des ressources nationales, collectées en grande partie par le biais des impôts,⁴ étaient essentielles à la poursuite du développement durable.

Barrière conventionnelle à l'imposition des revenus des entreprises numériques

Comme on le dit dans le domaine fiscal, les impôts sont payés - les nations sont construites. Les impôts sur le revenu des sociétés et des particuliers constituent une grande partie du total des impôts prélevés par les pays du monde entier. La mobilisation supplémentaire de ressources nationales par les pays nécessite l'augmentation des impôts sur le revenu et sur les sociétés en élargissant l'assiette fiscale et en renforçant l'administration fiscale, entre autres mesures. Une part importante des revenus générés dans les pays en développement provient des sociétés multinationales et aux sociétés étrangères du fait des activités commerciales qu'elles exercent dans ces pays. L'imposition de ces revenus est conforme à la législation fiscale nationale des pays, qui exige généralement le respect d'un seuil de nexus tel que le « mise en relation d'affaires » dans la législation fiscale indienne, comme cela se produit de la même manière dans d'autres pays. L'imposition des revenus d'actifs incorporels tels que les redevances et les frais est généralement régie par des règles distinctes n'exigeant pas de nexus par le biais d'une mise en relation d'affaires. Au lieu de cela, le paiement provenant du pays concerné est

Résumé

L'imposition sur les revenus des entreprises multinationales dans des activités numériques par les juridictions de la source ou de marché est actuellement le défi le plus important pour la communauté fiscale internationale. La composition actuelle du Comité fiscal des Nations Unies a finalisé, en avril 2021, un accord de convention fiscale pour relever ce défi. Ce rapport explique la raison d'être d'une solution particulière consistant à insérer un nouvel article dans le Modèle de convention des Nations Unies, ses mérites et comment il peut être bénéfique pour tous les pays, en particulier les pays en développement.

Taxation of income of multinational enterprises engaged in digitalised businesses by source or market jurisdictions is currently the most important challenge before the international tax community. The current membership of the United Nations Tax Committee in April 2021 finalised a tax treaty solution to address this challenge. This brief explains the rationale for coming up with a particular solution of inserting a new Article in the United Nations Model Tax Convention, its merits and how it can be beneficial for all countries, especially the developing ones.

La tributación sobre los ingresos de las empresas multinacionales dedicadas a actividades digitales por las jurisdicciones de origen y las de mercado es actualmente el desafío más importante para la comunidad tributaria internacional. El actual conjunto de miembros del Comité en cuestiones de tributación de las Naciones Unidas finalizó, en abril de 2021, una medida de tratados tributarios para abordar este desafío. Este informe explica la justificación para la solución particular de agregar un nuevo artículo a la Convención Modelo de las Naciones Unidas, sus méritos y cómo esto puede ser beneficioso para todos los países, especialmente los en desarrollo.

* L'auteur Rajat Bansal est actuellement membre du Comité d'experts fiscaux des Nations Unies (NU). Il était le Co-coordonateur du groupe de rédaction des membres du Comité des Nations Unies des pays en développement, qui a dirigé l'article 12B. Les opinions exprimées sont personnelles.

suffisant pour fixer l'assujettissement à l'impôt.

Dans le cas des entreprises étrangères et des non-résidents, l'imposition selon la législation fiscale nationale est soumise aux accords d'évitement de la double imposition ou aux conventions fiscales bilatérales. Ces accords ou traités bilatéraux sont conclus par les pays pour répartir les droits d'imposition entre eux et également pour éliminer la double imposition à d'autres fins telles que l'échange d'informations à des fins fiscales et le règlement des différends en matière de traités par le biais d'un processus spécial appelé procédure amiable.

Les conventions fiscales exigent généralement un seuil plus strict par rapport à la législation fiscale nationale pour permettre l'imposition des revenus commerciaux de l'entité étrangère par le pays source ou de marché. Ce seuil au titre des conventions fiscales, appelé établissement permanent (EP), requiert l'existence dans le pays source d'un lieu fixe ou d'un mandataire dépendant de l'entité étrangère, par l'intermédiaire duquel l'entité étrangère exerce son activité dans le pays source. Cette règle séculaire des EP sur le seuil était bonne pour imposer les revenus commerciaux de diverses activités d'entreprises multinationales se livrant à des activités transfrontalières jusqu'à l'avènement de nouveaux modèles commerciaux galvanisés par l'avènement des technologies numériques et de communication, qui ne nécessitent pas de présence physique ou présence d'un agent pour faire des affaires sur un territoire étranger à très grande échelle. De nombreux flux de revenus issus de ces nouveaux modèles commerciaux ne sont pas classés comme redevances ou honoraires pour services techniques, que ce soit en vertu des lois fiscales nationales ou des conventions fiscales. Par conséquent, en raison des conventions fiscales existantes, les pays ne peuvent pas exercer de droits d'imposition sur les revenus des activités commerciales menées par des entreprises multinationales ou des sociétés étrangères en s'engageant exclusivement sur Internet ou d'autres réseaux numériques sur leur territoire. Cela n'aide pas si la législation fiscale nationale est modifiée unilatéralement, puisque les conventions fiscales l'emportent sur la législation nationale dans la mesure où cela est plus avantageux pour le contribuable. Des changements dans les dispositions des traités fiscaux sont donc essentiels pour l'imposition des revenus des modèles économiques numériques par le marché ou les pays sources.

Rôle des modèles de conventions fiscales

Cependant, la modification de la convention fiscale est une proposition assez différente de la modification de la législation fiscale nationale. Le changement de convention fiscale nécessite de nouvelles négociations avec le pays partenaire de la convention pour parvenir à un nouvel accord. La plupart du temps, les pays négocient les conventions fiscales sur la base de modèles de traités fiscaux internationalement reconnus. Les deux modèles bien connus pour les traités fiscaux bilatéraux sont le Modèle de convention fiscale sur le revenu et la

fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et le Modèle de convention fiscale des Nations Unies (ONU) entre pays développés et pays en développement. La principale différence entre les deux modèles réside dans la répartition des droits d'imposition entre les pays partenaires du traité. Le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui concerne la négociation d'une convention fiscale entre les pays en développement et les pays développés, accorde plus de droits d'imposition aux pays sources, par rapport au Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Les deux modèles de conventions fiscales ont le même seuil des EP, par ex. la présence physique ou la présence d'un agent dépendant dans le pays source ou de marché pour permettre l'imposition des revenus commerciaux d'une entité étrangère. La plupart des conventions fiscales du monde - au nombre d'environ trois mille - contiennent des dispositions tirées de l'un des deux modèles de conventions fiscales. Les dispositions différentes des deux modèles de conventions fiscales ne sont pas si courantes. Pour cette raison, la modification du système d'imposition des revenus des entreprises numériques en vertu des conventions fiscales bilatérales du monde nécessite essentiellement une modification de la règle des EP dans les modèles de conventions fiscales d'abord.

Rôle des mesures nationales pour la fiscalité numérique

Après le projet du Groupe des Vingt (G-20)/OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices en 2015, l'impatience croissante face à l'absence de solution claire pour imposer les revenus des entreprises numériques a poussé divers pays du monde entier à recourir à ce qui est connu comme mesures unilatérales.⁵ Ces mesures unilatérales concernent les taxes sur les services numériques ou les prélèvements de péréquation qui ont été conçus pour éviter tout conflit avec les dispositions de la convention fiscale. La critique des mesures unilatérales a été sévère, car elles contournent les règles des conventions fiscales et entraînent une double imposition. Cependant, les mesures unilatérales étaient une manifestation d'une très longue attente des juridictions de marché pour que les règles fiscales internationales changent et de leur impatience croissante. En outre, des mesures unilatérales ont agi comme un catalyseur pour accélérer le processus de recherche d'une solution à la question de l'attribution des droits d'imposition pour les économies numériques.

Travaux entrepris au sein du Comité fiscal de l'ONU

Les travaux sur les défis fiscaux posés par les économies numérisées ont été entrepris aux Nations Unies par les membres actuels du Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale (Comité fiscal des Nations Unies), qui est un comité de vingt-cinq experts issus de différents pays, en développement ainsi que développés.⁶ Chaque membre du Comité travaille sur diverses questions d'importance contemporaine dans le domaine de la politique fiscale internationale pour une durée dé-

terminée de quatre ans. La fonction la plus importante exercée par le Comité fiscal des Nations Unies est de mettre à jour le Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Le Modèle de convention fiscale des Nations Unies est une création du comité d'experts agissant à titre personnel. Mais il impose le respect et une large acceptabilité dans les négociations de traités fiscaux à travers le monde.

Les membres actuels du Comité ont travaillé à relever les défis fiscaux des économies numérisées depuis le début de son mandat, par ex. en 2017, indépendamment des travaux menés dans d'autres forums internationaux. Lors de sa dernière session tenue en avril 2021, il a approuvé l'inclusion d'une nouvelle disposition de convention fiscale Article 12B⁷ dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies pour permettre l'imposition des revenus des services numériques automatisés par les pays d'origine ou de marché sans aucune exigence des EP, par ex. une présence physique ou une présence de l'agent. L'inclusion de l'article 12B a été motivée par un groupe de membres⁸ du Comité fiscal de l'ONU provenant uniquement de pays en développement, qui pensaient que les pays en développement avaient besoin d'une solution plus simple avec une part des bénéfices entiers provenant des économies de marché et pas seulement une part des profits non routiniers.

Le champ d'application de la nouvelle disposition sur les services numériques automatisés couvre les services de publicité en ligne, la fourniture de données d'utilisateurs, les moteurs de recherche en ligne, les services de plateforme d'intermédiation en ligne, les plateformes de médias sociaux, les services de contenu numérique, les jeux en ligne, les services d'informatique en nuage et les services d'enseignement en ligne normalisés, entre autres services numériques pouvant relever de la définition générale de la disposition. L'incidence de la taxation est fonction de la localisation du payeur pour les services numériques automatisés.⁹ La nouvelle disposition prévoit deux options d'imposition, d'une part au moyen d'une retenue à la source au moment de chaque paiement et d'autre part au moyen du revenu annuel net de l'entité étrangère calculé sur la base des revenus tirés localement de la juridiction du marché et de la rentabilité globale du groupe d'entreprises multinationales (EMN). Le contribuable peut choisir l'option qui lui convient le mieux.

En quoi la solution du Comité fiscal de l'ONU est différente

La solution de convention fiscale par le Comité des Nations Unies serait pertinente lorsque les pays ont d'abord la disposition d'imposer les revenus des économies numériques dans leur droit interne. Cela est conforme à la pratique suivie jusqu'à présent consistant à laisser aux pays souverains le soin d'imposer ou de ne pas imposer un flux ou une catégorie de revenus particuliers.¹⁰ En d'autres termes, il n'est pas suggéré d'imposer les revenus de l'économie numérique si un pays

ne le souhaite pas.

La solution de l'ONU est également une continuation du système qui prévaut jusqu'à présent dans le monde d'imposition des revenus des entreprises multinationales par les pays source de manière décentralisée en vertu de leurs lois nationales respectives, avec lesquelles les conventions fiscales interagissent pour attribuer des droits d'imposition ainsi que pour atténuer la double imposition grâce à l'octroi d'un crédit d'impôt par le pays partenaire de la convention. Il n'y a aucun changement par rapport au système actuel d'élimination de la double imposition et de règlement des différends appliqué actuellement en ce qui concerne l'imposition des revenus d'une entreprise étrangère provenant d'un établissement permanent.

Ainsi, selon l'approche de l'ONU, il n'y a pas de dérogation fondamentale au système actuel d'imposition des revenus commerciaux des groupes d'entreprises multinationales et la stabilité ainsi que la continuité sont maintenues. Il serait beaucoup plus facile pour les pays en développement de s'adapter à un système similaire à celui auquel ils sont habitués plutôt qu'à un système entièrement nouveau de taxation multilatérale ou centralisée. De plus, la solution de l'ONU ne relie pas ou ne mélange pas différents types de problèmes fiscaux comme condition préalable pour aller de l'avant.

Conclusion : Regard vers l'avenir – Un instrument multilatéral des Nations Unies

L'insertion dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies conférerait la légitimité requise à la nouvelle disposition à adopter par les pays dans leurs traités fiscaux existants ou à venir. Un moyen rapide d'inclure la nouvelle disposition dans les traités fiscaux bilatéraux pourrait être via un instrument¹¹ multilatéral des Nations Unies qui permettrait la mise en correspondance bilatérale entre les différents pays qui y adhèrent. Le Groupe de haut niveau sur la responsabilité financière internationale, la transparence et l'intégrité pour la réalisation de l'Agenda 2030 (Panel FACTI) a également suggéré une approche similaire dans sa recommandation pour une « Convention fiscale des Nations Unies ». ¹² L'inclusion de la nouvelle disposition dans les traités fiscaux bilatéraux dans le monde peut, d'une part, entraîner une répartition équitable des droits d'imposition entre les pays de marché et de résidence en ce qui concerne les services numériques automatisés et, d'autre part, peut-être mettre fin aux mesures unilatérales prises par les pays

Notes:

¹ Disponible sur https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/2051AAAA_Outcome.pdf.

² Disponible sur https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_RES_69_313.pdf.

³ Cf. https://developmentfinance.un.org/sites/developmentfinance.un.org/files/FSDR_2021.pdf.

⁴ Paragraphe 22 du programme d'action d'Addis-Abeba.

⁵ Cf. <https://www.southcentre.int/research-paper-111-may-2020/>.

⁶ Cf. <https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/tax-committee-home>.

⁷ Cf. https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-04/CITCM%2022%20CRP.1_Digitalization%206%20April%2021.pdf.

⁸ Cf. https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-10/CITCM%2021%20CRP.41_Digitalization%2010102020%20Final.pdf.

⁹ Cf. <https://www.alainet.org/en/articulo/208698>.

¹⁰ Cf. <https://www.southcentre.int/tax-cooperation-policy-brief-14-june-2021/>.

¹¹ Cf. <https://www.southcentre.int/tax-cooperation-policy-brief-15-june-2021/>.

¹² Recommandation n° 2. Cf. : https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c_FACTI_Panel_Report.pdf.



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 Balxert 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



Rapports sur les politiques en matière de coopération fiscale précédents du South Centre

No. 1, May 2018 – Ecuador and Its Fight Against Tax Havens by Lorena Freire G.

No. 2, May 2018 – Transfer Pricing: Concepts and Practices of the 'Sixth Method' in Transfer Pricing by Veronica Grondona

No. 3, August 2018 – Interaction of Transfer Pricing & Profit Attribution: Conceptual and Policy Issues for Developing Countries by Dr. Vinay Kumar Singh

No. 4, September 2018 – Exchange of Information: Indian Experience, Developing Country Implications by Jahanzeb Akhtar

No. 5, December 2018 – The Definition and Treatment of Tax Havens in Brazilian Tax Law between 1995 and 2015 by Alexandre Akio Lage Martins

No. 6, January 2019 – Illicit Financial Flows: Conceptual and Practical Issues by Hon. Irene Ovonji-Odida and Algresia Akwi-Ogojo

No. 7, February 2019 – Developing Countries and the Contemporary International Tax System: BEPS and other issues by Marcos Aurélio Pereira Valadão

No. 8, July 2019 – Improving Transfer Pricing Audit Challenges in Africa through Modern Legislation and Regulations by Thulani Shongwe

No. 9, September 2019 – Gender, Tax Reform and Taxation Cooperation Issues: Navigating Equity and Efficiency under Policy Constraints by Mariama Williams

No. 10, November 2019 – Addressing Developing Countries' Tax Challenges of the Digitalization of the Economy by Monica Victor

No. 11, February 2020 – The Role of South-South Cooperation in Combatting Illicit Financial Flows by Manuel F Montes

No. 12, September 2020 – Base Erosion and Profit Shifting in the Extractive Industries by Danish and Daniel Uribe

No. 13, February 2021 – Making the UN Tax Committee more effective for developing countries by Abdul Muheet Chowdhary

No. 14, June 2021 – The Tax Sovereignty Principle and Its Peaceful Coexistence with Article 12B of the UN Model Tax Convention by Kuldeep Sharma, ADIT (CIOT, UK)

No. 15, Juin 2021 – Conceptualisation d'un instrument multilatéral des Nations Unies (IML des NU) par Radhakishan Rawal