



Conseil économique et social

Distr. générale
2 août 2012
Français
Original : anglais

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

Huitième session

Genève, 15-19 octobre 2012

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

**Examen de questions de fond liées à la coopération
internationale en matière fiscale : régime fiscal
applicable aux services**

Imposition des rémunérations de services techniques et autres services similaires dans le Modèle de convention fiscale des Nations Unies

Note du Secrétariat

1. La note annexée au présent document a été établie par le professeur Brian Arnold¹, à la demande du Secrétariat et au nom du Sous-Comité chargé des services. À sa septième session, tenue en 2011, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a donné au Sous-Comité le mandat suivant :

Il a été convenu que le Comité commencerait par travailler sur les « commissions d'assistance technique » afin de déboucher sur des résultats tangibles d'ici à la prochaine session annuelle mais qu'il élaborerait aussi un plan de travail à plus long terme afin de revoir l'ensemble des dispositions du Modèle de convention des Nations Unies concernant les services².

2. La note annexée au présent document a pour seul objet d'aider le Sous-Comité et le Comité dans leurs travaux et les vues qui y sont exprimées ne reflètent pas nécessairement celles de l'Organisation des Nations Unies.

* E/C.18/2012/1.

¹ Conseiller en chef, Fondation canadienne de fiscalité.

² Voir E/2011/45, par. 97. Le rapport de la septième session est disponible à l'adresse suivante : <http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/index.htm>.



Annexe

Note sur l'imposition des rémunérations de services techniques et autres services similaires dans le Modèle de convention des Nations Unies*

I. Introduction

1. À la cinquième session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies (ci-après le Comité), tenue en 2009, le Sous-Comité chargé du régime fiscal applicable aux services a été créé et son mandat défini comme suit :

Le Sous-Comité est chargé d'examiner la question du régime fiscal applicable aux services en général, en tenant compte de tous les aspects et éléments de la question. Il conviendrait également d'examiner la question de l'imposition des rémunérations de services techniques.

2. Dans le cadre de son mandat, le Sous-Comité a chargé Brian Arnold de préparer un document sur l'imposition des services dans le Modèle de convention des Nations Unies. Ce document a brièvement été examiné aux sixième et septième sessions du Comité. À la septième session, tenue du 24 au 28 octobre 2011, le Comité a décidé que le Sous-Comité préparerait des propositions concernant l'imposition des revenus tirés des services techniques, pour examen durant la huitième session qui se tiendrait en octobre 2012. En outre :

Il a été convenu que le Comité commencerait par travailler sur les « commissions d'assistance technique » afin de déboucher sur des résultats tangibles d'ici à la prochaine session annuelle mais qu'il élaborerait aussi un plan de travail à plus long terme afin de revoir l'ensemble des dispositions du Modèle de convention des Nations Unies concernant les services.

3. La présente note a pour objet d'ouvrir les travaux sur les services techniques assignés au Sous-Comité. Elle contient des propositions de solutions concernant le traitement des services techniques et autres services similaires dans le Modèle de convention des Nations Unies, afin que les membres du Sous-Comité puissent décider quelles solutions ou quels ensembles de solutions il préférerait présenter ou recommander au Comité à sa huitième session qui se tiendra à Genève en octobre 2012. La note présente des considérations générales sur la question des rémunérations de services techniques mais ne contient pas d'examen très détaillé des diverses solutions possibles. Lorsque le Sous-Comité aura décidé quelle solution ou quel ensemble de solutions il convient d'adopter, une note plus détaillée, contenant éventuellement le projet d'un nouvel article ou commentaire pour examen par le Sous-Comité, pourra être établie. À supposer que le Comité puisse convenir d'un nouvel article ou commentaire concernant le traitement approprié des revenus au titre des services techniques, une note sur cette question serait établie pour la huitième session. Si le Sous-Comité ne peut y parvenir, il lui serait possible de présenter au Comité une note dans laquelle il aurait réduit la gamme des approches possibles, c'est-à-dire dans laquelle il aurait rejeté une partie des solutions

* Note établie par Brian J. Arnold, Conseiller en chef, Fondation canadienne de fiscalité.

envisagées, estimant qu'elles ne se prêteraient pas à une inclusion dans la prochaine mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies.

4. Avant de présenter les solutions possibles, on examinera brièvement dans la présente note le problème de la définition des services techniques et on exposera les dispositions existantes du Modèle de convention des Nations Unies qui seront applicables à la question des revenus tirés des prestations de services, ainsi que le problème posé par les rémunérations de services techniques et de services similaires.

II. Que recouvrent les services techniques et autres services similaires?

5. Il est important, pour les travaux du Sous-Comité, d'identifier les types de services qui doivent faire l'objet d'un traitement spécial dans le Modèle de convention des Nations Unies. Il n'existe malheureusement aucune définition précise des services techniques. Dans certains traités, les services techniques se limitent aux services correspondant étroitement aux redevances. Dans d'autres traités, des dispositions spéciales s'appliquent aux « services de gestion, services techniques et services de consultants » mais aucune définition de ces services n'est donnée.

6. Il est par essence difficile d'établir une distinction entre, d'une part, les services de gestion, les services techniques et les services de consultants et, d'autre part, les autres types de services aux entreprises et de services spécialisés. En pratique, les revenus des prestations de services aux entreprises ou de services spécialisés perçus par une entreprise non résidente sont assujettis à l'impôt dans le pays de la source en application de l'article 7 ou de l'article 14 seulement si un seuil élevé, défini en fonction des liens de l'entreprise non résidente avec ce pays, (établissement stable, base fixe ou importance du temps passé à travailler ou à séjourner dans le pays de la source) est atteint. En revanche, un seuil plus bas, défini d'une manière ou d'une autre, serait vraisemblablement appliqué aux revenus tirés des services techniques et autres services similaires.

III. Traitement des rémunérations des services techniques et autres services similaires selon les dispositions actuelles du Modèle de convention des Nations Unies

7. Le Modèle de convention des Nations Unies ne contient aucune disposition particulière en ce qui concerne les rémunérations de services techniques, de services de gestion ou de services de consultants assurés par un résident d'un pays contractant à un résident d'un autre pays contractant. En général, l'imposition des revenus tirés des services aux entreprises assurés dans un pays est régie par l'article 7 (Bénéfices des entreprises) ou par l'article 14 (Professions indépendantes). Aux termes du paragraphe 1 de l'article 7, un pays ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise non résidente que si cette dernière y exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable et seulement dans la mesure où ces bénéfices sont imputables audit établissement stable ou découlent d'activités de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement stable (principe de la

force d'attraction limitée). L'établissement stable est défini au paragraphe 1 de l'article 5 comme une installation fixe d'affaires (qui existe pendant une période minimum de six mois en général). Les prestataires de services non résidents peuvent aisément se soustraire à cet aspect de la définition d'un établissement stable, simplement en se déplaçant d'une installation à une autre dans le pays de la source avant que le seuil des six mois soit atteint.

8. Un établissement stable existe si un non-résident dispose dans le pays de la source d'une personne qui a, et exerce habituellement, le pouvoir de conclure des contrats pour son compte. Cette définition de l'établissement stable a peu de chances d'être applicable à l'imposition de la rémunération de services techniques.

9. Aux termes de l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies, on peut considérer qu'un établissement stable existe si une entreprise non résidente assure les services dans le pays de la source plus de 183 jours dans les limites d'une période quelconque de 12 mois, pour un même projet ou pour des projets connexes. Il est généralement admis que tout impôt perçu sur les bénéfices des entreprises au sens de l'article 7 ne doit pas normalement dépasser le montant de l'impôt calculé sur une base nette, compte tenu de toute déduction autorisée au titre des dépenses engagées pour gagner le revenu^a.

10. L'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies contient par ailleurs des dispositions spéciales visant les services de construction (al. a) du paragraphe 3) et d'assurance (par. 6). On peut affirmer qu'un chantier de construction doit remplir les conditions posées au paragraphe 1 de l'article 5; si tel est le cas, alors les activités de construction sont effectivement traitées de la même manière que les autres activités de services. Aux termes du paragraphe 6 de l'article 5, si une entreprise d'assurance non résidente perçoit des primes ou assure des risques dans le pays de la source, on considère qu'elle a un établissement stable dans ce pays.

11. Aux termes de l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies, les revenus qu'un non-résident tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant dans le pays de la source sont imposables si ce non-résident dispose de façon habituelle d'une base fixe dans le pays de la source et si ses revenus sont imputables à ladite base fixe. À cet égard, l'article 14 est très proche de l'article 7. L'article 14 autorise également le pays de la source à imposer les revenus qu'un non-résident tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant si ce non-résident séjourne dans le pays de la source pendant au moins 183 jours dans les limites d'une période quelconque de 12 mois. La question de savoir si l'article 14 permet l'imposition par le pays de la source sur une base brute n'est pas bien tranchée^b.

^a L'article 7 prévoit une limite pour l'impôt que peut appliquer l'État dans lequel l'établissement stable est situé. Il ne dispose pas expressément que les bénéfices doivent être imposés sur une base nette. En revanche, le paragraphe 3 de l'article 24 dispose que le pays de la source ne peut réserver à l'établissement stable d'un non-résident un traitement moins favorable que celui qu'il applique aux bénéfices d'une entreprise résidente exerçant les mêmes activités. En conséquence, à supposer que le pays de la source impose les bénéfices de ses résidents sur une base nette, il serait tenu de ne pas réserver un traitement moins favorable aux non-résidents exerçant leurs activités par l'intermédiaire d'un établissement stable.

^b De même que l'article 7, l'article 14 ne contient aucune disposition expresse concernant l'imposition sur une base nette. Le paragraphe 3 de l'article 24 mentionne seulement les entreprises exerçant leurs activités par l'intermédiaire d'établissements stables et non de bases

12. L'expression « services assurés dans l'exercice d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant » n'est pas définie dans le Modèle de convention des Nations Unies. Il s'ensuit qu'en application du paragraphe 2 de l'article 3, cette expression doit conserver le sens que lui attribue le droit interne du pays appliquant la convention à moins que le contexte de celle-ci n'exige une interprétation différente. Il est certainement possible que certains services techniques puissent être considérés comme étant couverts par le sens de l'expression « services assurés dans l'exercice d'une profession libérale ou d'autres activités à caractère indépendant », soit par suite de l'application du sens qu'attribue à cette expression le droit interne, soit parce que selon le sens qui lui est donné dans le traité cette expression comprend des services techniques.

13. Les autres dispositions du Modèle de convention des Nations Unies traitant de types de services spéciaux – l'article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne), l'article 15 (Professions dépendantes), l'article 16 (Tantièmes et rémunération du personnel de direction de haut niveau), l'article 17 (Artistes et athlètes) et l'article 19 (Fonction publique) – ne s'appliquent pas aux services techniques sauf, peut-être, dans de rares cas. L'article 12 (Redevances) ne s'applique pas aux rémunérations de services techniques et autres services similaires parce que la définition des redevances donnée au paragraphe 3 de cet article se limite aux rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur, d'un équipement ou d'information. Cependant, le commentaire de l'article 12 indique qu'en pratique, si un contrat porte à la fois sur des redevances et sur des services et que sa partie consacrée aux services a « un caractère accessoire et plutôt négligeable », alors tous les montants payables aux termes de ce contrat peuvent être traités comme des redevances^c. Dans les autres situations de contrats mixtes, les portions respectivement imputables aux services et à l'usage ou à la concession de l'usage d'un droit de propriété intellectuelle doivent être dissociées et traitées séparément.

14. Enfin, les revenus tirés de la prestation de services techniques et autres services similaires peuvent être imposables par le pays de la source en application de l'article 21 (Autres revenus). Si ces revenus ne sont pas considérés comme des bénéfices des entreprises visés à l'article 7 ou comme des revenus tirés de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant visées à l'article 14, ils peuvent être imposables par le pays dont ils sont la source conformément au paragraphe 3 de l'article 21. La question de savoir si un revenu provient d'un pays est généralement tranchée conformément aux règles applicables dans l'État de résidence pour établir quelle est la source d'un tel revenu. L'imposition des autres revenus par le pays de la source en application de l'article 21 n'est pas assujettie à un plafond, de sorte qu'elle peut prendre la forme d'une retenue forfaitaire à la source sur le montant brut du versement.

15. Le bref exposé qui précède les dispositions du Modèle de convention des Nations Unies susceptibles d'être appliquées aux revenus des services techniques et autres services similaires montre qu'il est relativement facile pour une entreprise

fixes; en conséquence, une lecture littérale de ce paragraphe n'interdit pas au pays de la source d'imposer sur une base brute les revenus tirés de l'exercice d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant par des non-résidents, tout en imposant sur une base nette ces mêmes revenus lorsqu'ils sont perçus par des résidents.

^c Voir le paragraphe 12 du commentaire, qui cite le paragraphe 11 du commentaire de l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE.

résidente de l'un des pays contractants de soustraire de tels revenus à l'impôt dans l'autre pays contractant, surtout lorsque les services en question sont assurés à une entreprise apparentée dans le pays de la source. Tant que l'entreprise non résidente n'a pas un établissement stable ou une base fixe dans le pays de la source, n'assure pas les services pendant plus de 183 jours ou ne séjourne pas dans le pays de la source pendant plus de 183 jours, le revenu n'est pas imposable par le pays de la source au titre de l'article 7 ou de l'article 14. Le revenu peut être imposable conformément à l'article 21 s'il n'est pas considéré comme relevant de l'article 7 ou de l'article 14; cependant, dans la plupart des cas, les revenus tirés de la prestation de services techniques ou d'autres services similaires seraient considérés comme des bénéfices des entreprises ou comme des revenus tirés de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant, de sorte que l'article 21 ne s'appliquerait pas.

16. Ce résultat pose un problème du point de vue de certains pays parce que les rémunérations versées à des non-résidents au titre de services techniques et autres services similaires sont généralement déductibles dans le calcul du revenu imposable de la personne à qui les services sont assurés^d. Les paiements effectués au titre de services techniques réduisent l'assiette de l'impôt dans le pays de la source, mais ils ne sont souvent pas imposables dans ce pays selon les dispositions du Modèle de convention des Nations Unies. En conséquence, les entreprises multinationales utilisent parfois les rémunérations de services techniques, de services de gestion ou de services de consultant pour dépouiller leurs filiales de leurs bénéfices. Il n'est pas surprenant que certains pays, en particulier les pays en développement, jugent cette situation inacceptable et recherchent des moyens de négocier les dispositions de leurs conventions fiscales ou, parfois, d'interpréter les conventions lorsqu'elles ne contiennent pas d'article spécifique sur les services techniques qui leur permette d'imposer les revenus tirés de ces services et d'autres services similaires. Les pays ont adopté diverses dispositions dans leurs conventions bilatérales pour traiter des revenus tirés des services techniques et autres services similaires.

IV. Solutions envisageables pour le traitement des revenus tirés des services techniques et autres services similaires

A. Révision du commentaire pour y inclure un examen du traitement des revenus tirés des services techniques et autres services similaires

17. À tout le moins, la prochaine mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies devrait inclure, dans le commentaire, un examen de la question du traitement des revenus tirés des prestations de services techniques et autres services similaires. La question est manifestement importante pour beaucoup de pays, comme l'indique le nombre des conventions bilatérales contenant des dispositions spécifiques

^d Les paiements effectués par des résidents ou par des non-résidents ayant un établissement stable dans le pays de la source seraient généralement déductibles du revenu imposable dans le pays de la source.

concernant ces services. En conséquence, l'inclusion d'un examen de la question dans le commentaire serait utile pour identifier et expliciter cette question à l'intention des administrations fiscales des pays en développement. Il serait possible de présenter cet examen sans prendre parti, c'est-à-dire en exposant les arguments pour et contre l'inclusion d'éventuelles dispositions spéciales concernant les services techniques et autres services similaires dans les conventions fiscales, sans indiquer comment les pays pourraient régler la question.

**B. Réduction de la limite de temps établie
à l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5
et à l'alinéa b) du paragraphe 1 de l'article 14**

18. À l'heure actuelle, les revenus au titre de services d'une entreprise non résidente sont imposables dans le pays de la source aux termes de l'article 7 ou de l'article 14 uniquement si cette entreprise a une installation fixe d'affaires ou une base fixe dans ce pays ou si elle passe au moins six mois à y assurer des services ou à y séjourner. En application de l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5, la limite de temps applicable à l'imposition dans le pays de la source est établie d'après le nombre de jours ouvrés passés dans ce pays; en outre, les services doivent être assurés pour un même projet ou pour un projet connexe. En application de l'alinéa b) du paragraphe 1 de l'article 14, la limite de temps pour l'imposition dans le pays source des revenus tirés de professions libérales et des autres activités de services visées par cet article est établie à 183 jours au moins de présence dans ce pays au cours d'une période quelconque de 12 mois.

19. Si les périodes minimales fixées à l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5 et à l'alinéa b) du paragraphe 1 de l'article 14 étaient ramenées, par exemple, à 90 ou 120 jours dans les limites d'une période quelconque de 12 mois, cela élargirait la juridiction fiscale des pays de la source sur les revenus tirés de prestation de services aux entreprises et de services spécialisés, y compris de services techniques et autres services similaires. Quelques pays utilisent actuellement cette méthode dans les traités qu'ils appliquent, bien que l'on ne sache pas au juste s'ils le font pour régler la question des services techniques ou si d'autres types de services sont visés^e. Cette méthode a l'avantage d'être simple et facile à appliquer. Les changements à apporter aux articles 5 et 14 seraient simples et ne nécessiteraient pas une définition des services techniques et autres services similaires. Les limites de temps actuelles pourraient soit être abaissées, soit faire l'objet de négociations par les parties dans chaque cas. Il serait aussi envisageable de laisser les articles inchangés et de réviser le commentaire afin d'y mentionner la possibilité, pour les pays, d'adopter des limites de temps plus strictes.

20. Cette solution ne règle pas spécifiquement la question des revenus tirés des prestations de services techniques et autres services similaires. Certains pays peuvent estimer que les limites de temps actuellement fixées à l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5 et à l'alinéa b) du paragraphe 1 de l'article 14 conviennent pour les services en général mais pas pour les services techniques et autres services similaires. Dans cette optique, les limites de temps plus strictes ne seraient appropriées que pour ces derniers types de services. Cette solution nécessiterait une

^e Voir Wim Winjen, Jan de Goede et Andrea Alessi, « The treatment of services in tax treaties », *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, n° 1 (janvier 2012), p. 30 et 34.

définition des types de services qui feraient l'objet de limites plus strictes. Comme indiqué plus haut, il est difficile de formuler une telle définition d'une manière qui apporte aux contribuables et aux autorités fiscales une certitude suffisante.

C. Révision du commentaire pour y faire figurer un examen de la question et y proposer différentes dispositions que les pays pourraient adopter sur la base de pratiques existantes

21. Selon cette solution, non seulement le commentaire serait révisé pour inclure un examen de la question du traitement des revenus tirés des services techniques et autres services similaires, mais il contiendrait de surcroît un bref exposé des dispositions relatives à ces services qui ont été adoptées dans des conventions en vigueur. Il ne serait cependant pas tenté d'évaluer ces dispositions ou d'indiquer quels types de dispositions les pays devraient adopter s'ils concluent que les revenus tirés des services techniques devraient être couverts par leurs conventions. Le commentaire de l'article 1 du Modèle de convention des Nations Unies (par. 47 à 56), qui traite du chalandage fiscal, pourrait être utilisé comme modèle à cet égard.

D. Révision du commentaire pour y faire figurer un examen de la question et y proposer différentes dispositions que les pays pourraient adopter

22. Selon cette solution, qui va plus loin que la précédente, non seulement le commentaire serait révisé pour inclure un examen de la question mais, en outre, il contiendrait différentes dispositions possibles que les pays seraient encouragés à adopter s'ils concluent que les services techniques et autres services similaires devraient être couverts par leurs conventions. Ces propositions seraient comparables à celles qui sont faites dans l'actuel commentaire de l'article 10 concernant l'imposition des bénéfices des succursales (par. 22 à 26). Une ou plusieurs dispositions possibles pourraient être proposées. Pour chacune des propositions, le commentaire pourrait expliciter l'objet de la disposition et indiquer comment celle-ci pourrait être interprétée et appliquée. Les différentes dispositions envisageables incluent celles qui sont exposées ci-dessous, dans les sous-sections E à I.

E. Révision de l'article 12 pour y inclure les services techniques et autres services similaires

23. L'article 12 pourrait être révisé pour s'appliquer aux rémunérations de services techniques et autres services similaires liés à des redevances. La convention entre l'Inde et les États-Unis contient le modèle pour ce type de dispositions. Il s'applique aux paiements au titre de prestations de services techniques ou de services de consultants si ces services sont « auxiliaires et subordonnés à l'application ou à la jouissance du droit, du bien ou de l'information » visés par l'article 12 ou si les services en question « mettent à la disposition du bénéficiaire des connaissances techniques, des données d'expérience, des compétences, un savoir-faire ou des procédés, ou s'ils sont constitués par la mise au point d'un plan ou d'un projet

technique »^f. Une autre possibilité serait de réviser le commentaire de l'article 12 pour y faire figurer ce type de dispositions, qui serait proposé comme une variante que les pays pourraient envisager d'inclure dans leurs conventions. Ce commentaire pourrait comprendre un examen des avantages et des inconvénients d'une disposition de ce type.

F. Révision de l'article 14

24. Outre l'établissement d'une limite de temps plus stricte à l'alinéa b) du paragraphe 1 de l'article 14, comme indiqué ci-dessus, cet article pourrait être révisé pour incorporer les conditions d'érosion de la base d'imposition du paragraphe 2 de l'article 15. En d'autres termes, l'application de l'article 14 permettrait d'imposer dans le pays de la source tous les paiements à une entreprise non résidente au titre de services techniques et autres services similaires si ces paiements sont effectués par un résident du pays de la source ou sont à la charge d'une base fixe ou d'un établissement stable d'une entreprise non résidente dans le pays de la source. Ces paiements sont déductibles du revenu calculé aux fins d'établir la base d'imposition dans le pays de la source et, par conséquent, au moins dans une certaine mesure, le pays de la source devrait être en droit d'imposer leurs bénéficiaires non résidents.

25. À l'heure actuelle, quelques pays seulement utilisent cette méthode. Certains d'entre eux parviennent à ce résultat en incluant les services des professions libérales et d'autres services dans l'article 15 et, d'autres, en incluant les conditions d'érosion de la base d'imposition dans l'article 14.

G. Révision de l'article 21

26. Comme noté ci-dessus, le paragraphe 3 de l'article 21 du Modèle de convention des Nations Unies autorise un pays de la source à imposer les revenus qui ne sont traités dans aucun autre article du Modèle de convention si ces revenus sont générés dans le pays de la source. On peut donc soutenir que, si les revenus tirés de la prestation de services techniques et autres services similaires sont des revenus autres que des bénéfices d'entreprise ou que des revenus de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant, alors, en vertu du droit interne du pays de la source, ils sont imposables par ce pays s'ils y sont générés. Cela correspond apparemment à la position du Brésil^g. En revanche, si les revenus tirés des prestations de services techniques et autres services similaires sont considérés comme des bénéfices d'entreprise ou des revenus de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant, alors ils sont couverts par l'article 7 ou par l'article 14 et ne seront donc pas imposables par le pays de la source même s'ils sont générés dans ce pays.

27. Rien dans le libellé du Modèle de convention des Nations Unies n'indique que les revenus tirés des prestations de services techniques et autres services similaires sont différents de ceux qui proviennent des autres prestations de services visés aux

^f Par. 4 de l'article 12 de la convention entre l'Inde et les États-Unis. Le paragraphe 5 du même article précise que certains montants ne doivent pas être inclus parmi les rémunérations de services techniques.

^g Voir Winjen, de Goede et Alessi, « The treatment of services in tax treaties », p. 36.

articles 7 et 14. En conséquence, si l'on veut leur réserver un traitement différent – c'est-à-dire, les assujettir aux fins de l'imposition dans le pays de la source à une limite de temps plus stricte que celle applicable aux autres services aux entreprises et services spécialisés –, il convient de l'indiquer expressément dans la convention.

28. Si les revenus tirés de prestations de services techniques sont imposables dans le pays de la source en application du paragraphe 3 de l'article 21, cet impôt n'est assujéti à aucun plafond : il peut prendre la forme d'un prélèvement forfaitaire non limité sur le montant brut du paiement. En conséquence, si les revenus tirés des services techniques sont imposables en application du paragraphe 3 de l'article 21, il peut être souhaitable de limiter tout impôt perçu par le pays de la source sur de tels revenus à un pourcentage fixe ou à un pourcentage à négocier par les parties.

H. Adjonction d'un nouvel article et d'un commentaire traitant expressément de l'imposition des revenus provenant des services techniques et autres services similaires

29. Plusieurs traités en vigueur ont une disposition spécifique traitant des services techniques et autres services similaires^h. Le nombre de traités contenant de telles dispositions spécifiques est cependant relativement faible – moins de 10 % des traités conclus ces 14 dernières années. En conséquence, l'adjonction d'une disposition spécifique traitant des services techniques risque d'être considérée comme inadéquate dans la mesure où cela donnerait à penser que tous les pays établissant leurs conventions fiscales sur la base du modèle des Nations Unies devraient y inclure une telle disposition. Il serait néanmoins possible de régler ce problème en insérant dans les commentaires une mise au point aux termes de laquelle le nouvel article ne devrait être inclus que si les pays concluent qu'une disposition spécifique relative aux services techniques est nécessaire. Une autre solution serait de présenter le nouvel article dans le commentaire comme une disposition de rechange que les pays pourraient inclure dans leurs conventions s'ils le jugent nécessaire ou justifié.

30. Les principales difficultés soulevées par l'insertion d'une disposition spécifique traitant des services techniques concernent le libellé de cette disposition et la définition des services à prendre en considération. Une solution serait de reprendre le libellé des dispositions en vigueur utilisées par divers pays. En général, ces dispositions visent les « services de gestion, services techniques et services des consultants » sans définir ces services. Il serait évidemment préférable de donner des précisions supplémentaires concernant les types de services pris en considération et les différences entre ces services et les autres. Une autre possibilité serait de rendre le nouvel article applicable à tous les types de services (une définition des services techniques et autres services similaires ne serait ainsi pas nécessaire) mais seulement à ceux qui sont assurés aux entreprises apparentées ou associées.

31. Tout nouvel article concernant les services techniques devrait disposer qu'une imposition par le pays à la source ne s'applique qu'aux bénéfices nets dégagés par l'entreprise non résidente ou que, si l'imposition des recettes brutes est autorisée,

^h Ibid., p. 33. Sur près de 2 000 traités conclus ces 14 dernières années, 134 au total contiennent de telles dispositions.

l'imposition par le pays de la source devrait être limitée à un pourcentage fixe précisé dans l'article ou négocié par les parties. Par ailleurs, les pays contractants pourraient être encouragés à permettre aux entreprises non résidentes de choisir d'être imposées sur une base nette en ce qui concerne les revenus tirés des services techniques et autres services similaires.

I. Assimilation des filiales à des établissements stables

32. Une solution radicalement différente est beaucoup plus ambitieuse que toutes celles qui sont présentées ci-dessus serait de traiter les filiales comme des établissements stables de leurs sociétés mères non résidentes.

33. Si une société mère non résidente assure des services à sa filiale, le revenu qu'elle en tire ne sera souvent pas assujéti à l'impôt dans le pays de la source parce qu'elle n'a généralement pas d'établissement stable ou de base fixe dans ce paysⁱ.

34. De surcroît, les paiements effectués par la filiale sont déductibles de son revenu et réduisent par conséquent la base d'imposition du pays de la source. Ces difficultés disparaîtraient si la filiale était considérée comme un établissement stable de sa société mère non résidente. De cette manière, tout revenu de la société mère au titre de services assurés à sa filiale serait assujéti à l'impôt dans le pays de la source conformément aux dispositions de l'article 7.

35. L'application d'une condition minimale comme celle qui suppose l'existence d'un établissement stable a pour objet d'empêcher l'imposition dans le pays de la source des bénéfices d'une entreprise résidente de l'autre pays à moins que celle-ci ait des liens économiques importants avec le pays de la source. L'établissement ou la détention d'une filiale dans un pays est généralement une indication d'un lien économique important avec ce pays. L'existence d'une filiale est un élément de certitude pour les contribuables et pour les autorités fiscales. La charge que représente pour les sociétés mères non résidentes l'observation de ces dispositions ne semble pas être un obstacle grave à l'imposition par le pays de la source parce que la filiale doit se conformer à la législation fiscale de ce pays. L'existence d'une filiale sur son territoire apporte au pays de la source un moyen efficace de faire en sorte que les sociétés mères non résidentes respectent toutes leurs obligations fiscales, étant donné que les paiements d'une filiale à sa société mère non résidente peuvent faire l'objet d'une retenue à la source.

36. Le traitement d'une filiale comme un établissement stable de sa société mère non résidente présente un certain nombre de problèmes. Par exemple, il serait nécessaire de définir ce qu'est une filiale. Il faudrait aussi régler la question des paiements effectués à des entités apparentées et non à la société mère proprement

ⁱ Si la société mère utilise les installations de sa filiale pour mener ses propres activités pendant la période requise, alors elle peut être considérée comme ayant un établissement stable dans le pays où la filiale est établie. Voir le commentaire du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies, aux termes duquel : « l'installation d'affaires peut aussi se trouver dans les locaux d'une autre entreprise. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'entreprise étrangère dispose en permanence de certains locaux ou d'une partie des locaux appartenant à l'autre entreprise ». Il est souvent difficile pour les autorités fiscales d'obtenir des preuves nécessaires pour établir l'existence d'un établissement stable dans de telles situations; et il est généralement facile, pour la société mère, d'organiser ses affaires de manière à éviter d'avoir un établissement stable.

dite. Par exemple, si une filiale effectue des paiements au titre de services assurés par une entité apparentée à la société mère (que cette entité soit résidente du pays de la société mère ou d'un autre pays), le pays de la source ne serait en mesure d'imposer le revenu perçu au titre de ces services que si la filiale était considérée comme un établissement stable de l'entité apparentée. En conséquence, il serait aisé de se soustraire à une mesure d'élargissement aux filiales de la définition de l'établissement stable à moins que des règles spéciales soient adoptées en ce qui concerne les paiements à des entités apparentées^j.

^j Le problème de l'utilisation des entreprises apparentées ou associées pour se soustraire à l'impôt se pose aussi dans le cas d'autres dispositions du Modèle de convention des Nations Unies traitant des revenus tirés des prestations de services et des autres types de revenus.