



Conseil économique et social

Distr. générale
2 août 2018
Français
Original : anglais

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

Dix-septième session

Genève, 16-19 octobre 2018

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

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

Résumé du Dossier pratique sur la protection de la base d'imposition des pays en développement contre l'érosion : loyers et redevances

Note du Secrétariat

1. Dans sa résolution [2017/2](#), le Conseil économique et social a pris acte des progrès accomplis par le Bureau du financement du développement durable du Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat dans l'élaboration, conformément à sa mission, d'un programme de renforcement des capacités de coopération internationale en matière fiscale destiné à renforcer les capacités des ministères des finances et des autorités fiscales nationales des pays en développement à concevoir des régimes fiscaux plus efficaces et performants, qui facilitent les niveaux souhaités d'investissement public et privé et la lutte contre l'évasion fiscale, et demandé au Bureau, en collaboration avec les autres parties prenantes, de poursuivre ses travaux dans ce domaine et de développer plus avant ses activités, ainsi que des outils pratiques.
2. Le programme susmentionné vise entre autres choses à renforcer la capacité des pays en développement d'accroître leurs possibilités de mobilisation de recettes intérieures en améliorant leur aptitude à protéger et élargir efficacement leur base d'imposition. Les principaux outils élaborés dans ce domaine sont : a) le *Manuel des Nations Unies sur plusieurs aspects de la protection de la base d'imposition des pays en développement* ; et b) la série des Dossiers pratiques sur la protection de la base d'imposition des pays en développement.
3. Les Dossiers pratiques ont pour objet de compléter et de concrétiser les principes directeurs contenus dans le Manuel en offrant des indications pratiques détaillées et adaptées aux pays en développement pour traiter divers aspects de

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



l'érosion de la base d'imposition. À ce jour, trois dossiers pratiques ont été achevés et sont disponibles sous forme numérique sur le site Web du Bureau du financement du développement durable¹.

4. Le document joint en annexe à la présente note est un résumé du Dossier pratique des Nations Unies sur la protection contre l'érosion de la base d'imposition des pays en développement : loyers et redevances, qui porte sur le traitement fiscal des loyers et redevances dans le droit interne et les conventions fiscales des pays en développement, dans la perspective du risque d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices.

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

6. L'usage abusif des prix de transfert dans les paiements transfrontières de loyers et de redevances entre entités membres d'un même groupe multinational constitue l'un des principaux risques d'érosion de la base d'imposition. Les dossiers pratiques ne traitent pas les prix de transfert de façon approfondie parce que ce sujet est abordé dans le Manuel des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement. Le dossier pratique consacré aux loyers et redevances présente en revanche une analyse détaillée des risques d'érosion de la base d'imposition liés à la déduction et à l'imposition des paiements des loyers et des redevances et les mesures envisageables pour contenir ces risques, compte tenu des expériences très diverses des pays en développement, afin de fournir aux autorités fiscales des pays en développement autant de renseignements que possible. Le résumé contenu dans l'annexe n'aborde toutefois que les plus importants risques d'érosion de la base relatifs aux loyers et aux redevances.

7. Ni le dossier pratique sur les loyers et les redevances ni le résumé qui figure dans l'annexe ne traitent du droit interne ou des conventions fiscales de pays en particulier. L'un et l'autre traitent des dispositions fondamentales régissant l'imposition des loyers et des redevances habituellement contenues dans le droit interne et les conventions fiscales des pays en développement. Il appartiendra aux autorités fiscales des pays en développement d'adapter ces éléments à leur situation propre.

8. Le dossier pratique sur les loyers et les redevances est constitué de quatre parties. La première partie est une introduction générale. La deuxième partie offre une analyse des dispositions du droit interne et des conventions fiscales des pays en développement relatives à la déduction et à l'imposition des loyers et des redevances, des risques d'érosion de la base d'imposition que représentent ces paiements et des mesures envisageables pour les contenir. La troisième partie fournit des orientations à l'intention des autorités fiscales des pays en développement concernant la conception et la rédaction de leur législation nationale et la négociation de conventions fiscales destinées à combattre l'érosion de la base d'imposition. La quatrième partie contient des indications sur les aspects administratifs des

¹ Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, *Protection contre l'érosion de la base d'imposition des pays en développement : revenu des services* (New York, 2017), *Protection contre l'érosion de la base d'imposition des pays en développement : intérêts et autres frais financiers* (New York, 2017) et *Protection contre l'érosion de la base d'imposition des pays en développement : loyers et redevances* (New York, 2017), disponibles à l'adresse : www.un.org/esa/ffd/tax-cooperation/practical-portfolios.html.

dispositions du droit interne et des conventions fiscales des pays en développement qui concernent les loyers et les redevances.

9. Le dossier pratique sur les loyers et les redevances n'est disponible qu'en anglais. Le résumé qui figure à l'annexe de cette note a pour objet de présenter les principaux éléments du dossier dans les cinq autres langues officielles de l'Organisation des Nations Unies. Il n'est pas destiné à remplacer l'analyse beaucoup plus détaillée des risques d'érosion de la base d'imposition et des mesures correctrices envisageables présentée dans le dossier, et les lecteurs qui souhaitent obtenir une information plus approfondie sont invités à consulter le texte intégral du dossier.

Annexe

Résumé du Dossier pratique des Nations Unies sur la protection contre l'érosion de la base d'imposition des pays en développement : loyers et redevances*

A. Principaux risques d'érosion de la base d'imposition découlant du traitement des loyers et redevances en droit interne

Introduction

1. Bien que tous les paiements déductibles de loyers et de redevances érodent la base d'imposition d'un pays, la plupart des loyers et des redevances payés au titre de l'utilisation de biens corporels et incorporels sont des coûts légitimes d'une activité génératrice de revenu. Cependant, les pays en développement ont motif à s'inquiéter sérieusement d'une érosion inappropriée de leur base d'imposition lorsque :

a) Les paiements déductibles de loyers ou de redevances versés au profit d'une personne apparentée excèdent le montant qui aurait été payé entre parties indépendantes ;

b) des résidents d'un pays, ou des non-résidents imposables sur une base nette dans ce pays, effectuent des paiements de loyers et de redevances déductibles à des non-résidents, lesquels ne sont pas imposables dans ce pays au titre de ces paiements ou le sont à un taux réduit ;

c) des résidents d'un pays reçoivent de sources étrangères des loyers ou des redevances qui ne sont pas imposables par ce pays ou sont imposables à un taux préférentiel ;

d) des résidents d'un pays encourrent des dépenses déductibles de loyers et de redevances pour gagner un revenu de source étrangère qui est exonéré d'impôt ou assujéti à un taux préférentiel par ce pays ;

e) des résidents sont autorisés à réclamer de généreuses déductions au titre d'activités de recherche et développement, puis transfèrent la propriété intellectuelle ainsi créée à une partie apparentée non résidente.

2. Les risques d'érosion de la base par les loyers et les redevances sont considérablement plus sérieux pour les pays en développement où des loyers ou redevances déductibles sont payés à des non-résidents, car les pays en développement sont habituellement importateurs de technologie et d'équipement. C'est pourquoi le présent résumé est principalement centré sur les loyers et redevances payés à des non-résidents et n'examine que brièvement les risques d'érosion de la base d'imposition impliquant des résidents de pays en développement.

Concepts fondamentaux

3. Dans ce résumé, le terme « loyer » est utilisé pour décrire des paiements pour l'utilisation, même temporaire et non-exclusive, d'actifs corporels dans le cadre d'une transaction désignée habituellement par le terme juridique de « bail » ; le terme « redevance » sert à décrire des paiements pour l'utilisation d'actifs incorporels dans le cadre d'une transaction habituellement désignée comme une « licence ».

* Ce résumé a été préparé par Brian J. Arnold, Conseiller principal, Fondation canadienne de fiscalité, Toronto, Canada. Le texte complet du dossier pratique est disponible à www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/PP_Rents-Royalties.pdf.

Cependant, dans le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (le Modèle de convention des Nations Unies), le terme « redevances » couvre à la fois le loyer dû au titre de l'utilisation de certains équipements et les redevances dues au titre de l'utilisation d'actifs incorporels.

4. Les loyers et les redevances sont des paiements au titre de l'utilisation ou du droit d'utiliser des biens ; ils diffèrent fondamentalement de paiements au titre du transfert de propriété de biens (ventes) et de paiements au titre de services, bien qu'il puisse être difficile de distinguer les uns des autres dans certaines circonstances (par exemple dans le cadre de ce qu'on appelle les contrats mixtes au titre desquels une personne vend, loue ou cède sous licence des biens à une autre personne et fournit également des services à cette personne). Aux fins de la fiscalité nationale, la distinction entre les différents types de paiements est faite conformément à la législation interne de chaque pays et ces législations peuvent différer considérablement. Dans le contexte du Modèle de convention des Nations Unies et du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (le Modèle de convention fiscale de l'OCDE), cependant, la caractérisation conventionnelle de ces paiements est faite conformément aux définitions pertinentes des conventions et à la substance de ces paiements, sans référence aux législations nationales. Les pays en développement peuvent limiter les possibilités d'évasion fiscale découlant de la distinction entre loyer, redevances et rémunérations de services en traitant ces paiements de manière similaire aux fins de la fiscalité nationale.

5. En fonction des faits, la législation d'un pays donné peut caractériser le loyer et les redevances comme revenu passif d'investissement ou comme revenu actif d'investissement. En revanche, dans le cadre du Modèle de convention des Nations Unies, selon que l'activité d'un résident d'un des États contractants dans l'autre État est conduite par un établissement permanent ou une base fixe dans cet État déterminera le traitement fiscal du loyer et des redevances ; autrement, le loyer et les redevances perçus par un non-résident seront en général soumis à un prélèvement à la source.

6. En général, les loyers et redevances sont payés au titre de trois types fondamentaux de biens :

a) des biens immobiliers, qui consistent généralement en terrains, immeubles et autres structures fixes, et peuvent aussi comprendre du bois sur pied et d'autres ressources naturelles ;

b) des biens meubles, qui comprennent les biens d'équipement professionnel et d'autres biens corporels ;

c) des biens incorporels, qui comprennent les brevets, marques déposées, droits d'auteur et savoir-faire, et peuvent même inclure l'assistance technique et les services dans certains cas.

7. Les contribuables et les pays en développement doivent souvent attribuer des loyers ou des redevances à des activités génératrices de revenu, à des activités non génératrices de revenu et à des sources intérieures ou étrangères. Cette attribution peut se faire sur la base de la localisation ou de la répartition. La localisation consiste à déterminer, sur la base des faits et des circonstances, le revenu ou les activités auxquels des paiements de loyers ou de redevances spécifiques sont liés. La répartition consiste à attribuer les dépenses de loyers ou de redevances au revenu en

se référant au coût ou à la valeur des actifs, recettes brutes, chiffre d'affaires ou quelque autre facteur. La plupart des pays recourent à la fois à la localisation et à la répartition parce que, bien que la localisation soit plus aisée, elle est impossible à appliquer dans certaines circonstances.

8. Les paiements au titre de l'utilisation ou de l'exploitation de ressources naturelles sont souvent désignés par le terme de redevances ; toutefois ces paiements sont similaires à des commissions d'utilisation et ne sont pas habituellement traitées comme des redevances à des fins fiscales.

Imposition des résidents

9. Les risques d'érosion de la base d'imposition par des paiements de loyers et de redevances sont moins graves lorsqu'ils impliquent des résidents de pays en développement plutôt que des non-résidents. En ce qui concerne les résidents, les principaux risques d'érosion de la base d'imposition sont :

a) Le pays en développement n'impose pas les loyers et les redevances perçus de sources étrangères, soit parce qu'il n'impose pas les revenus de source étrangère d'une façon générale (imposition dite « territoriale ») ou parce qu'il n'impose pas certains loyers ou redevances de source étrangère. Dans cette situation, les règles nationales de détermination de la source des loyers ou des redevances (habituellement la localisation du bien utilisé ou la résidence du payeur) peuvent être manipulées par les contribuables pour éviter l'impôt ;

b) Lorsqu'un pays en développement n'impose pas les revenus de source étrangère, toute dépense déductible de loyers ou de redevances absorbé par un résident pour gagner ce revenu exonéré érodera la base d'imposition du pays ;

c) Lorsqu'un pays en développement impose les revenus de source étrangère perçus par des résidents (imposition dite « mondiale »), il a l'obligation de fournir une protection contre la double imposition en accordant un crédit d'impôt local au titre de l'impôt étranger payé sur le revenu de source étrangère. Le crédit d'impôt étranger doit être limité à l'impôt perçu par le pays en développement sur le revenu de source étrangère. Les loyers et redevances payés par un résident pour gagner ce revenu doivent être attribués à ce revenu aux fins de calculer cette limitation du crédit d'impôt étranger ; autrement, le crédit d'impôt étranger sera surévalué et réduira l'impôt du pays en développement sur son revenu de source locale ;

d) Lorsque des pays en développement accordent de généreux avantages fiscaux aux activités de recherche et développement ou un taux d'imposition préférentiel au revenu tiré de certains droits de propriété intellectuelle afin d'encourager les activités de recherche et développement dans le pays (régimes dits de « boîte à brevets »), ces avantages fiscaux réduiront la base d'imposition du pays et peuvent être l'objet d'abus ;

e) Lorsqu'un résident d'un pays en développement transfère un bien producteur de loyers ou de redevances à une partie apparentée non-résidente (une entreprise sous contrôle étranger, une société du groupe ou même un établissement stable – dans l'hypothèse où le pays exonère les revenus attribuables à un établissement stable étranger), le pays ne pourra plus imposer le revenu de location ou de redevance généré par ce bien. Même si le pays impose le gain éventuellement réalisé sur le transfert du bien, le prix du bien peut être fixé à un niveau artificiellement bas afin de réduire le montant du gain.

Imposition des non-résidents dont le revenu est imposable sur une base nette

10. Certains pays en développement imposent le revenu net de non-résidents provenant de leurs pays. En général, cette imposition sur une base nette ne s'applique que lorsque les activités du non-résident dans le pays en développement sont substantielles – par exemple, une activité est exécutée par l'intermédiaire d'un établissement stable ou base fixe ou bien le non-résident est présent dans le pays en développement pendant un temps considérable. Certains pays en développement peuvent aussi imposer sur une base nette les non-résidents propriétaires de biens immobiliers dans le pays. Dans ces situations, les non-résidents ont le droit de déduire les coûts, y-compris les loyers et les redevances, qu'ils ont absorbés pour gagner le revenu soumis à l'impôt par le pays en développement.

11. La déduction des loyers et des redevances par les non-résidents dans ces situations peut entraîner une érosion de la base lorsqu'un montant excessif de loyers ou de redevances payés par un non-résident est attribué au revenu gagné dans le pays en développement et déduit pour calculer le revenu du non-résident soumis à l'impôt. À cette fin, les dépenses de loyers et redevances payées par le non-résident doivent être réparties entre les activités génératrices de revenus du non-résident dans le pays source et ses activités hors du pays source ; il est toutefois difficile pour les autorités fiscales de déterminer la part correcte des loyers et redevances du non-résident imputable au revenu gagné dans le pays source, en particulier en ce qui concerne les biens incorporels. Le calcul des bénéfices imputables à un établissement permanent ou une base fixe au titre de l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies soulève des problèmes similaires.

Imposition de non-résidents percevant des loyers ou des redevances – prélèvement à la source

12. Lorsqu'un résident d'un pays en développement ou un non-résident imposable sur une base nette dans un pays en développement paie un loyer ou des redevances à un non-résident, les paiements seront en général déductibles de la base d'imposition du pays en développement. Bien que toutes les déductions de loyers et de redevances érodent la base d'imposition d'un pays en développement, il serait inapproprié pour le pays de dénier ces déductions lorsque le loyer et les redevances sont des dépenses légitimes d'une activité génératrice de revenu. Cependant si les paiements déductibles de loyers ou de redevances à des non-résidents ne sont pas assujettis à l'impôt par le pays en développement, le risque d'érosion de la base est plus grave. En général, les pays en développement imposent un prélèvement à la source sur les loyers et les redevances payés à des non-résidents. Même lorsque les loyers et les redevances sont frappés d'un prélèvement à la source, des risques d'érosion de la base apparaissent lorsque :

a) Le montant de l'impôt économisé par la déduction des loyers ou des redevances excède le montant prélevé à la source. Par exemple, si un pays en développement applique un taux d'imposition de 30 % sur les sociétés mais n'exerce un taux de prélèvement à la source sur les loyers et les redevances que de 20 %, la base d'imposition du pays sera érodée de 10 % du montant des loyers ou des redevances payé. L'établissement du taux de prélèvement à la source sur les loyers et les redevances représente un difficile exercice qui consiste à arbitrer entre protéger la base d'imposition d'un pays en développement et ne pas décourager les non-résidents de louer et de céder sous licence des biens à des résidents de ce pays ;

b) Certains loyers ou redevances sont soit exonérés d'impôt soit assujettis à des taux réduits d'imposition à la source ;

c) Les loyers ou redevances perçus au titre de l'utilisation de divers types de biens sont assujettis à différents taux de prélèvement à la source ;

d) Le montant de loyers ou de redevances reçu d'une partie apparentée par un non-résident est supérieur ou inférieur au montant qui aurait été payé entre des parties indépendantes ;

e) Les paiements de loyers et de redevances peuvent n'avoir aucun rapport avec l'utilisation effective d'un droit ou d'un actif. Lorsque les paiements ne sont pas déboursés aux fins de gagner un revenu ou ne procurent aucun avantage au payeur, la déduction de ces paiements érode la base d'imposition d'un pays.

13. Lorsqu'un loyer est payé à un non-résident pour l'utilisation d'un bien immobilier situé dans un pays en développement, il est relativement aisé pour le pays dans lequel le bien est situé d'imposer un prélèvement à la source sur le loyer même lorsque le loyer est payé par un non-résident (par exemple, lorsque ce payeur non-résident exerce une activité dans le bien immobilier concerné). Toutefois, lorsque les loyers et les redevances sont payés à un non-résident pour l'utilisation de biens meubles ou incorporels, il peut être difficile pour les pays en développement de déterminer s'il convient d'imposer un prélèvement à la source sur ces paiements. Par exemple, lorsqu'un résident d'un pays en développement paye des loyers ou des redevances pour l'utilisation de biens situés hors du pays en développement, il peut être difficile ou inapproprié d'imposer un prélèvement à la source sur ces paiements. Une règle conjuguant le lieu d'utilisation du bien ou du droit avec le pays de résidence du payeur est peut-être la plus efficace.

14. Les pays en développement pourraient imposer un prélèvement à la source sur tous les paiements de loyers et de redevances effectués par des résidents ou des non-résidents disposant d'un établissement stable ou d'une base fixe dans le pays (ou des non-résidents utilisant des biens situés dans le pays si la règle du lieu d'utilisation source est appliquée) pour l'utilisation de biens meubles ou incorporels ; un impôt d'assiette aussi large serait toutefois d'application difficile, en particulier lorsque les paiements sont effectués par des particuliers. Une autre solution consisterait à n'imposer un prélèvement à la source que si les paiements sont déductibles pour le calcul du revenu assujetti à l'impôt par le pays en développement ; dans ce régime, les paiements non-déductibles de loyers ou de redevances ne seraient pas soumis à l'impôt.

B. Principaux risques d'érosion de la base d'imposition découlant des dispositions des conventions fiscales relatives aux loyers et redevances

Introduction

15. Les dispositions des conventions fiscales peuvent parfois créer des possibilités d'érosion de la base dues aux dépenses de loyers et de redevances car les conventions fiscales limitent les impôts perçus par l'un des États contractants sur les résidents de l'autre État. Pour un pays en développement donné, la mesure dans laquelle ses conventions fiscales laissent s'éroder sa base d'imposition dépend : a) du nombre de conventions conclues ; b) des pays avec lesquels il les a conclues ; et c) des dispositions de ces conventions fiscales.

16. D'une manière générale, les conventions fiscales reposent soit sur le Modèle de convention des Nations Unies, soit sur le Modèle de convention de l'OCDE. De nombreux pays en développement négocient les dispositions de leurs conventions fiscales sur la base du Modèle de convention des Nations Unies car il offre des droits d'imposition plus étendus aux pays source.

17. En général les conventions fiscales n'imposent aucun impôt ; l'impôt est fixé conformément au droit interne du pays. Par conséquent, si un montant de revenu reçu d'un pays par un non-résident n'est pas imposable selon le droit interne de ce pays, il n'importe pas que ce pays ait ou non le droit d'imposer ce montant conformément aux dispositions d'une convention fiscale applicable.

Restrictions fixées par les conventions fiscales à l'imposition des résidents

18. Bien qu'en général les conventions fiscales ne limitent pas le pouvoir d'un pays d'imposer ses propres résidents, principe qui est à présent expressément énoncé au paragraphe 3 de l'article 1 des modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, ce principe général connaît quelques exceptions qui ont une incidence sur les loyers et les redevances.

19. Premièrement, l'article 23 des deux modèles de convention stipule que le pays de résidence a l'obligation de compenser la double imposition d'un élément de revenu imposable par le pays source conformément aux dispositions de la convention. Cette obligation peut être satisfaite en exonérant d'impôt ce revenu dans le pays de résidence, ou en accordant un crédit d'impôt au titre de l'impôt étranger payé sur ce revenu. Ainsi qu'il a été expliqué précédemment, en principe, toute dépense de loyer ou de redevance absorbée par un résident d'un pays pour gagner un revenu de source étrangère non imposable dans le pays de résidence ne sera pas déductible ; par ailleurs, si un revenu de source étrangère est imposable dans le pays de résidence, toute dépense de ce type absorbée pour gagner ce revenu sera déductible mais sera imputée à ce revenu aux fins de calculer la limitation du crédit d'impôt étranger.

20. Deuxièmement, l'article 24-4) des deux modèles de convention impose à un État contractant de permettre la déduction des loyers et redevances (et autres paiements) payés par une entreprise de cet État à un résident de l'autre État contractant dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier État. Cette disposition ne s'applique pas aux paiements excessifs de redevances visés à l'article 9 ou à l'article 12, paragraphe 6). Par exemple, le paragraphe 4 de l'article 24 interdirait à un pays de refuser la déduction des loyers ou redevances payés par un résident à un non-résident si cette déduction serait accordée pour un paiement similaire effectué à un résident.

21. Troisièmement, au titre du paragraphe 5 de l'article 24 des deux modèles de conventions, les entreprises résidentes d'un État dont le capital est détenu ou contrôlé par des résidents de l'autre État contractant ne doivent être soumises à aucune imposition ou autre obligation qui soit différente ou plus lourde que celles auxquelles sont assujetties les entreprises similaires résidentes. Par exemple, le paragraphe 5 de l'article 24 interdit l'application de règles pour la déduction de loyers ou de redevances par une entreprise résidente dont le capital est détenu ou contrôlé par des non-résidents qui seraient moins favorables que celles appliquées pour la déduction de paiements similaires de loyers ou de redevances effectués par d'autres entreprises résidentes dont le capital est détenu par des résidents.

Restrictions fixées par les conventions fiscales à l'imposition des non-résidents

22. Les conventions fiscales soulèvent deux grandes questions relativement au traitement des loyers et des redevances payés ou reçus par des non-résidents. Premièrement, les conventions fiscales restreignent-elles l'autorité d'un pays à imposer en application de son droit interne un prélèvement à la source sur les loyers et les redevances payés à des résidents de l'autre État contractant ? Deuxièmement, les conventions fiscales contraignent-elles un pays à autoriser les résidents de l'autre État contractant à déduire des loyers et redevances dans des circonstances où son droit interne n'autorise aucune déduction ?

23. Si des non-résidents reçoivent des paiements de loyers et de redevances d'un pays, les dispositions des articles 6, 7, 8, 12 ou 21 des modèles de convention peuvent s'appliquer. Si un non-résident dispose d'un établissement stable dans le pays et que les biens pour lesquels des loyers ou des redevances sont payés sont effectivement liés à l'activité de cet établissement stable, ordinairement le non-résident sera imposable sur une base nette par le pays dans lequel l'établissement permanent est situé conformément à l'article 7, qui comporte des dispositions régissant la déduction de loyers et de redevances (et d'autres dépenses) absorbées pour gagner ce revenu. Autrement, le montant brut de loyers et de redevances reçu par un non-résident est assujéti à un prélèvement à la source (à un taux limité par l'article 12 lorsque ces paiements sont imposables au titre de cet article).

Prélèvement à la source sur loyers et redevances

24. L'article 6 des deux modèles de convention permet aux pays en développement d'imposer sans aucune limitation le revenu de la location (bail) d'un bien immobilier situé dans le pays et perçu par un résident de l'autre pays contractant. Ainsi les pays en développement peuvent imposer le loyer payé pour l'utilisation d'un bien immobilier sur une base nette ou brute à n'importe quel taux. Lorsqu'un pays en développement autorise la déduction de dépenses dans le calcul du revenu d'un non-résident provenant d'un bien immobilier situé dans le pays, il convient de vérifier que ces déductions sont légitimes et, en cas de paiements entre parties liées, qu'elles n'excèdent pas le montant de pleine concurrence. Si un prélèvement à la source sur une base brute est imposé sur les loyers ou les redevances de biens immobiliers, le taux peut en être établi de manière à ce que l'impôt soit raisonnablement proche d'un impôt sur le revenu net.

25. Le paragraphe 2 de l'article 6 donne à l'expression « biens immobiliers » le sens que lui attribue le droit de l'État contractant dans lequel les biens sont situés et y inclut également le cheptel, l'équipement utilisé dans les exploitations agricoles et forestières et les droits d'exploitation de gisement minéraux et autres ressources naturelles.

26. Selon l'article 8 des deux modèles de convention, les bénéfices provenant de l'exploitation de navires et d'aéronefs en trafic international ne sont en général imposables que dans le pays de résidence. Ainsi les loyers payés pour la location de navires et d'aéronefs loués à bail par une compagnie aérienne ou de navigation étrangère à une compagnie aérienne ou de navigation locale qui sont couverts par l'article 8 peuvent entraîner une érosion de la base si les paiements sont déductibles de l'impôt du pays dont le payeur est résident et que ce pays ne peut imposer de prélèvement à la source sur ces paiements.

27. Selon l'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies, un pays en développement est en droit d'imposer un prélèvement à la source à un taux maximal

convenu sur le loyer payé pour l'utilisation d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques situés dans le pays en développement et payé à un résident de l'autre pays. L'expression « équipement industriel, commercial ou scientifique » n'est pas définie dans la convention et, comme expliqué au paragraphe 13.2 du commentaire sur le Modèle de convention des Nations Unies, a le sens que lui attribue le droit de l'État contractant sauf si le contexte impose un sens différent. Le loyer est réputé provenir d'un pays dont le payeur est résident ou, si un non-résident dispose d'un établissement stable ou d'une base fixe dans ce pays, l'obligation de payer un loyer est liée à cet établissement stable ou base fixe et le loyer est déductible aux fins du calcul des bénéfices imputables à l'établissement permanent ou à la base fixe. En revanche, l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE ne s'applique pas aux loyers payés pour l'utilisation de cet équipement ; ces loyers sont couverts par l'article 7, ce qui signifie qu'il ne serait pas permis au pays en développement source des loyers payés pour l'utilisation de ces équipements d'imposer ces loyers sauf si le non-résident dispose d'un établissement stable dans le pays et que les loyers sont imputables à cet établissement stable.

28. Quand un pays en développement choisit d'imposer un prélèvement à la source sur les loyers payés pour l'utilisation d'équipements, il convient de considérer soigneusement que certains loueurs non-résidents peuvent demander aux locataires résidents du pays en développement de majorer le loyer pour tenir compte de la retenue à la source, ce qui aboutit à transférer l'impôt aux locataires résidents et à accroître le coût pour les résidents de la location d'équipements auprès de non-résidents.

29. L'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies autorise également le pays d'où proviennent les redevances d'usage du droit d'utiliser des biens incorporels d'imposer ces redevances à un taux convenu entre les États contractants. Le paragraphe 3 de l'article 12 définit d'une façon générale ces redevances comme les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y-compris les brevets, marques de commerce, plans, dessins ou modèles, formules ou procédés secrets et savoir-faire ; toutefois, les rémunérations de services techniques ne sont pas des redevances et sont imposables conformément à l'article 12A du Modèle de convention des Nations Unies. Les redevances sont réputées provenir d'un pays dont le payeur est résident ou dans lequel un non-résident dispose d'un établissement stable ou base fixe, l'obligation de payer des redevances étant liée à l'établissement stable ou à la base fixe et les redevances étant déductibles aux fins du calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable ou à la base fixe. Selon le Modèle de convention des Nations Unies, le lieu où le bien est utilisé n'importe pas aux fins de la détermination de la source des loyers ou des redevances. Selon l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE, les redevances sont imposables exclusivement par le pays dont le bénéficiaire est résident.

Déduction des paiements de loyers et de redevances par des non-résidents

30. En général, la déduction des dépenses dans le calcul du revenu est régie par le droit du pays concerné, bien que l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies offre quelques règles générales relatives aux déductions aux fins de la détermination des bénéfices imputables à un établissement stable. En outre, le paragraphe 3 de l'article 24 interdit à un pays d'exercer une discrimination à l'encontre d'un résident de l'autre État contractant exerçant une activité dans le pays au moyen d'un établissement permanent (mais non à partir d'une base fixe). Le

paragraphe 3 de l'article 7 dispose que les dépenses encourues aux fins de l'exercice de l'activité de l'établissement stable « sont admises en déduction » et que ces déductions doivent être autorisées quel que soit le lieu où les dépenses sont faites (c'est-à-dire dans le pays où est situé l'établissement stable ou ailleurs), et ceci que les dépenses soient en tout ou partie absorbées aux fins de l'établissement stable. Bien que l'article 14 ne contienne aucune disposition similaire à celles du paragraphe 3 de l'article 7, le paragraphe 10 du commentaire de l'article 14 indique que les mêmes principes sont applicables aux fins de calculer le revenu imputable à une base fixe. Ainsi toutes dépenses de loyers ou de redevances absorbées aux fins d'un établissement stable ou d'une base fixe sont déductibles aux fins du calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable aux fins de l'application de l'article 7.

31. Les biens meubles et incorporels détenus par une entreprise non-résidente peuvent être utilisés aux fins de l'entreprise tout entière et non seulement à celles de l'établissement stable ou de la base fixe. Par exemple le bien peut servir à une partie de l'entreprise pendant un certain temps puis à une partie différente de l'entreprise pendant le reste de l'année ; et un bien incorporel peut être utilisé simultanément aux fins de différentes parties de l'entreprise. Il est donc nécessaire d'attribuer la portion appropriée des dépenses de loyer ou de redevances absorbées par un non-résident à un établissement stable ou une base fixe. Ainsi qu'il a été exposé plus haut, cette répartition peut s'effectuer en retraçant matériellement l'usage du bien (par exemple en se référant au nombre d'heures ou de jours d'utilisation) ou en répartissant les dépenses en fonction de facteurs tels que les recettes, ventes, actifs, employés, etc.

32. Seules les dépenses effectives de loyers ou de redevances absorbés par une entreprise non-résidente aux fins d'un établissement stable ou d'une base fixe sont déductibles aux fins du calcul des bénéfices de l'établissement permanent ou de la base fixe. La déduction de loyers ou de redevances fictifs facturés par le siège (ou une autre partie de l'entreprise) à un établissement stable situé dans un pays en développement au titre de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ou d'un bien incorporel détenu par l'entreprise est formellement exclue par le paragraphe 3 de l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies. En revanche, selon l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE, les loyers et redevances fictifs facturés pour ces biens peuvent être déductibles. Selon les dispositions des deux modèles de convention, si un pays en développement autorise la déduction de loyers ou de redevances fictifs dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable ou d'une base fixe, sa base d'imposition sera érodée et il sera dans l'incapacité d'imposer une retenue à la source sur ces montants fictifs. Toutefois, selon les dispositions des deux modèles de convention, un pays en développement peut imposer une retenue à la source sur les loyers et redevances effectifs payés par un non-résident détenant un établissement stable ou une base fixe dans le pays en développement à un autre non-résident si ces paiements sont déductibles aux fins du calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable ou à la base fixe, puisque ces paiements sont réputés être effectués dans le pays.

33. Selon le paragraphe 3 de l'article 24 des deux modèles de convention, un État contractant ne peut imposer un établissement stable appartenant à un résident de l'autre État moins favorablement qu'il n'impose ses propres résidents exerçant des activités similaires. Ainsi, si les bénéfices des entreprises résidentes sont imposables sur une base nette, les non-résidents qui exercent des activités au moyen d'un établissement stable doivent être de même imposés sur une base nette et doivent pouvoir déduire leurs dépenses de loyers et de redevances de la même manière que les entreprises résidentes. Par exemple le paragraphe 3 de l'article 24 empêche un

pays en développement d'imposer une retenue à la source finale sur les loyers ou redevances perçus par un non-résident détenant un établissement stable dans le pays où le bien qui en est l'objet (bien immobilier, équipement ou bien incorporel) est effectivement lié à l'établissement permanent sauf si les loyers et redevances payés aux résidents sont également assujettis à cette retenue à la source finale. Toutefois, le paragraphe 3 de l'article 24 ne s'applique pas à l'imposition au niveau d'une succursale de loyers ou de redevances déductibles aux fins du calcul des bénéfices d'un établissement stable parce que cette imposition s'applique au bénéficiaire non-résident des loyers ou des redevances et non à l'établissement stable.

34. Le paragraphe 3 de l'article 24 ne concerne que l'imposition des bénéfices d'un établissement stable et non les obligations connexes. Ainsi le paragraphe 3 de l'article 24 n'empêche pas un pays d'imposer des obligations déclaratives, des pénalités et d'autres règles administratives concernant l'imposition des non-résidents exerçant des activités par l'intermédiaire d'un établissement stable qui soient différentes de celles imposées aux résidents exerçant des activités similaires.

C. Mesures correctives destinées à prévenir l'érosion de la base par les loyers et les redevances

Introduction

35. Les pays en développement disposent fondamentalement de trois réponses possibles pour traiter le problème de l'érosion transfrontière de la base d'imposition par des paiements de loyers et de redevances : a) restreindre les déductions des loyers et des redevances ; b) imposer le prélèvement à la source sur les paiements des loyers et des redevances à des non-résidents ; et c) appliquer des règles, notamment des règles de prix de transfert et de lutte contre l'évasion fiscale, pour prévenir les déductions excessives des paiements de loyers et de redevances.

Mesures correctives en droit interne

Restriction des déductions de loyers et de redevances par les résidents et les non-résidents

36. Bien que toutes les déductions de loyers et de redevances réduisent la base d'imposition d'un pays en développement, il serait inapproprié de refuser la déduction de loyers et de redevances lorsque ces dépenses représentent des coûts légitimes d'une activité génératrice de revenus. Les risques d'érosion de la base du fait de paiements déductibles de loyers et de redevances sont plus élevés lorsque les paiements sont destinés à des non-résidents et sont excessifs ou ne sont pas assujettis à l'impôt par le pays en développement ou sont imposés à un taux réduit. Comme exposé ci-après, il peut être souhaitable pour les pays en développement de veiller à ce que les loyers et les redevances payés à des non-résidents soient soumis à une retenue à la source.

37. Les paiements de loyers ou de redevances à des non-résidents peuvent être excessifs lorsque le payeur et le bénéficiaire sont des parties liées ou ne traitent pas dans des conditions de pleine concurrence. Les pays en développement peuvent envisager d'adopter des règles de prix de transfert strictes pour prévenir l'érosion de la base par des loyers et des redevances excessifs payés à des non-résidents apparentés ; ils peuvent aussi envisager d'adopter des règles anti-évasion fiscale similaires pour prévenir la déduction de paiements excessifs de loyers et de redevances entre particuliers apparentés.

38. Des non-résidents imposables par un pays en développement sur une base nette (par exemple parce qu'ils détiennent un établissement stable dans le pays) peuvent imputer des montants disproportionnés de loyers ou de redevances à leurs activités génératrices de revenu dans ce pays et déduire ces montants du calcul de leur revenu. Afin de prévenir ce résultat, un pays en développement peut choisir d'adopter des règles claires applicables à l'imputation de dépenses de loyers et de redevances absorbés par un non-résident au revenu de l'activité exercée par celui-ci dans le pays, et les autorités fiscales appliquer ces règles avec vigilance.

Retenue à la source sur les loyers et redevances

39. Bien que les paiements de loyers et de redevances à des non-résidents érodent la base d'imposition d'un pays en développement, cette érosion de la base peut être compensée si le pays soumet ces paiements à l'impôt. En général, cet impôt sera prélevé sous forme d'une retenue à la source à un taux fixe sur le montant brut des paiements, le taux étant fixé de manière à approcher le taux d'un impôt sur le revenu net du non-résident. La base d'imposition d'un pays en développement subit encore une érosion dans la mesure où les loyers ou redevances payés à des non-résidents sont exonérés d'impôt ou parce que la retenue à la source est inférieure à l'impôt économisé par la déduction des loyers et redevances par le payeur. Comme des taux élevés de retenue à la source sur les loyers ou les redevances peuvent limiter l'accès des résidents d'un pays en développement à l'équipement et à la technologie, les pays en développement acceptent souvent d'exonérer ou de réduire le taux de retenue à la source sur les redevances dans leurs conventions fiscales. Il importe toutefois d'étudier soigneusement ces exonérations ou réductions de taux afin de vérifier qu'elles sont bien justifiées. Un modèle de législation imposant une retenue à la source sur les loyers et les redevances, avec des notes explicatives, est inclus dans le dossier pratique sur les loyers et les redevances.

40. Si le pays en développement applique différents taux de retenue à la source sur les paiements de loyers et de redevances et à d'autres paiements à des non-résidents, tels que des intérêts et des rémunérations pour services, les contribuables peuvent manipuler les transactions afin d'éviter ou de réduire les retenues à la source en altérant le caractère des paiements. Les pays en développement peuvent réduire ce risque d'érosion de la base d'imposition en appliquant des taux de retenue concordants dans leur droit interne et leurs conventions fiscales sur tous les paiements à des non-résidents.

41. Si des non-résidents sont imposables sur une base nette et déduisent leurs paiements de loyers et de redevances de la base d'imposition du pays, celle-ci sera érodée par les déductions sauf dans la mesure où ces paiements sont soumis à une retenue à la source.

42. Les non-résidents peuvent conclure des contrats couplés pour éviter la retenue à la source sur les loyers ou les redevances. Afin de prévenir ce type d'évasion fiscale, les pays en développement peuvent soit adopter des règles spécifiques contre l'évasion fiscale pour lutter contre les contrats couplés abusifs ou, s'il existe une règle anti-évasion fiscale générale, appliquer cette règle à ces contrats.

43. Si un pays en développement impose une retenue à la source sur les loyers payés à des non-résidents pour l'utilisation de biens immobiliers situés dans le pays, il convient de veiller à ce que la définition des expressions « biens immobiliers » et « revenu de » ces biens dans son droit interne soit suffisamment large à cette fin. Par exemple, cette définition pourrait inclure les paiements pour l'utilisation de

ressources naturelles – mines, biens d’exploitation agricole ou forestière – ainsi que pour l’usage de structures fixes associées à des biens fonciers, telles que des oléoducs.

44. De même, un pays en développement peut trouver utile d’étudier les définitions des termes « loyer » et « redevance » dans son droit interne pour veiller à ce qu’elles soient suffisamment larges pour couvrir tous les paiements d’usage de biens, que tous les cas d’exonération soient justifiés et que les définitions concordent avec la définition des redevances dans ses conventions fiscales.

45. Les entreprises non-résidentes peuvent être en mesure de gagner des montants substantiels sous forme de loyers ou de redevances de consommateurs résidents sans avoir besoin pour cela d’établir un établissement stable ou une base fixe dans le pays. Ce type d’évasion fiscale n’est pas limité aux loyers et aux redevances, mais peut se produire avec toutes sortes d’activités, notamment la fourniture de biens et de services numériques. L’imposition d’une retenue à la source sur tous les loyers et redevances payés à des non-résidents a peu de chances d’être efficace face à ce type d’érosion de la base car un tel impôt est difficile à percevoir auprès de consommateurs particuliers. Certains pays ont adopté des règles spécifiquement destinées à lutter contre l’évasion fiscale ou des règles qui soumettent à l’impôt les non-résidents qui détiennent des quantités substantielles de biens et de services numériques dans le pays.

Imposition des résidents

46. Lorsque des loyers ou des redevances sont payés par des résidents d’un pays en développement pour gagner un revenu exonéré de source étrangère, ces dépenses ne sont en principe pas déductibles. Lorsque ces dépenses sont absorbées aux fins d’une activité génératrice d’un revenu imposable de source étrangère, elles sont en général déductibles, mais doivent en principe être attribuées au revenu de source étrangère, qu’elles réduisent aux fins de limiter l’éventuel crédit d’impôt étranger accordé par le pays en développement. http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/PP_Rents-Royalties.pdf.

47. Afin de lutter contre les risques d’érosion de la base lorsqu’un résident d’un pays en développement transfère des biens incorporels à un non-résident, le pays en développement peut envisager d’imposer le gain éventuellement réalisé sur le transfert. Si le bien est transféré à une partie non-résidente apparentée, il existe un risque que le prix de vente du bien soit inférieur à sa juste valeur de marché dans le but de réduire le montant du gain soumis à l’impôt. Les pays en développement peuvent envisager d’inclure des dispositions dans leur droit interne déclarant le produit de la vente égal à la juste valeur de marché du bien dans ces ventes entre parties liées et même recourir au jugement a posteriori aux fins de déterminer la valeur des biens en question. Il serait bon également d’allouer des ressources suffisantes pour une application effective de ces dispositions.

Mesures correctives prévues par les conventions fiscales

48. Les conventions fiscales d’un pays en développement peuvent l’empêcher d’imposer une retenue à la source sur certains paiements de loyers ou de redevances à des résidents des États contractants, ou lui imposer de réduire le taux de son prélèvement à la source sur ces paiements. Les pays en développement pourraient insister pour fixer des taux raisonnables de retenue à la source sur les loyers et les redevances – 10 ou 15 % par exemple – dans leurs conventions, ce qui réduirait l’importance de l’érosion de la base par des paiements de loyers et de redevances déductibles. Toutefois, comme il a été noté plus haut, les non-résidents détenteurs de

biens incorporels peuvent demander à leurs licenciés résidents de supporter le coût de toute retenue à la source en majorant leurs paiements de redevances. Les pays en développement pourraient également s'assurer que toutes les exonérations de retenue à la source sur les loyers et les redevances sont clairement justifiées et, dans la mesure du possible, veiller à ce que les taux de retenue à la source sur divers types de redevances et d'autres paiements, comme les intérêts et les rémunérations de services, soient concordants.

49. Il serait bon que les pays en développement veillent à ce que leurs conventions fiscales comportent des dispositions similaires à l'article 6 du modèle de convention des Nations Unies et, comme indiqué ci-dessus, qu'ils envisagent de prévoir dans leur droit interne l'imposition de tous les revenus provenant de biens incorporels qu'ils sont en droit d'imposer conformément à l'article 6.

50. Si des pays en développement conviennent d'inclure le paragraphe 3 de l'article 12 du modèle de convention de l'OCDE dans leurs conventions fiscales, ils ne pourront imposer les loyers versés pour l'utilisation d'équipement industriel, commercial et scientifique sauf si le loueur non-résident dispose d'un établissement stable dans leur pays et que l'équipement lui est effectivement lié. En revanche, si les pays en développement incluent le paragraphe 3 de l'article 12 du modèle de convention des Nations Unies dans leurs conventions fiscales, ils seront en mesure d'imposer une retenue à la source à un taux convenu sur les loyers versés pour l'usage de cet équipement.

51. En ce qui concerne les redevances d'usage de biens incorporels, il serait bon que les pays en développement veillent à ce que tout paiement assujéti à la retenue à la source en droit interne soit aussi imposable au titre du paragraphe 3 de l'article 12 et que toute exonération de retenue à la source au titre de l'article 12 soit clairement justifiée.

52. Dans la mesure où un pays a conclu des conventions fiscales qui comportent des dispositions de non-discrimination similaires au paragraphe 3 de l'article 24 du modèle de convention des Nations Unies, ces conventions empêcheront le pays de refuser la déduction des loyers et des redevances par des non-résidents exerçant des activités dans le pays au moyen d'un établissement stable (mais non au moyen d'une base fixe) sauf si les résidents du pays ne sont pas autorisés à déduire des paiements similaires. Bien que les conventions fiscales requièrent en général les pays dans lesquels est situé un établissement stable d'autoriser la déduction des loyers et des redevances qui peuvent légitimement lui être attribuées, les autorités fiscales des pays en développement doivent prendre garde à ne pas permettre aux non-résidents de déduire des montants disproportionnés. Les pays en développement devraient envisager de ne pas adopter l'article 7 de l'actuel modèle de convention de l'OCDE dans leurs conventions parce que cet article peut les obliger à permettre des déductions de loyers et de redevances fictifs dans le calcul des bénéfices imputables à un établissement stable, sur lesquels ils ne pourront percevoir une retenue à la source.

53. Les conventions fiscales conclues par un pays qui comportent des dispositions similaires aux paragraphes 4 et 5 de l'article 24 des deux modèles de convention peuvent empêcher ce pays de restreindre la déduction des loyers ou des redevances dans certains cas. Afin d'éviter une telle situation lorsqu'un pays considère que ces restrictions sont justifiées et essentielles, un pays pourrait :

- a) Ne pas conclure de conventions fiscales ;

- b) Refuser d'accepter l'inclusion des paragraphes 4 et 5 de l'article 24 dans ses conventions fiscales ;
- c) Appliquer toute restriction éventuelle à la déduction des loyers et des redevances par des non-résidents aux paiements de loyers et de redevances des résidents ;
- d) Insister pour exclure expressément de l'article 24, paragraphes 4 et 5, toute restriction à la déduction des loyers et des redevances à des non-résidents ; ou
- e) Insister pour limiter les paragraphes 4 et 5 de l'article 24 au traitement de la nation la plus favorisée plutôt qu'au traitement national.

D. Questions d'administration fiscale

63. En général, les non-résidents peuvent être imposables sur les loyers et les redevances comme faisant partie de leur revenu net de la même manière que les résidents, ou sur le montant brut des loyers et redevances qu'ils reçoivent sans aucune déduction. Si le revenu net des non-résidents est assujéti à l'impôt, ils sont en général tenus de soumettre une déclaration de revenus indiquant leur revenu imposable et le montant à payer. Bien que les paiements de loyers et de redevances de source nationale que ces non-résidents reçoivent dans ces circonstances puissent être sujets à une retenue à la source, cette retenue est provisionnelle ; elle représente un paiement au titre de l'impôt exigible qui sera finalement payé par le non-résident après évaluation de sa déclaration de revenus. Si les paiements bruts reçus par des non-résidents sont assujéti à une retenue à la source, l'impôt prélevé est en général l'impôt final. Le non-résident n'est pas autorisé à payer l'impôt sur une base nette, bien que dans certaines circonstances un non-résident puisse être autorisé à soumettre une déclaration de revenus et à réclamer un remboursement au titre d'un trop-perçu fiscal.

64. Lorsque les non-résidents sont imposables sur déclaration, les autorités fiscales ont la difficile tâche d'identifier les non-résidents qui sont tenus de déclarer leurs revenus, de vérifier que leur revenu a bien été calculé avec exactitude et de percevoir l'impôt exigible. Ces difficultés peuvent être réduites si les non-résidents sont assujéti à un prélèvement provisionnel ou final. Lorsque les non-résidents sont assujéti à prélèvement, l'obligation d'identifier les non-résidents imposables et de déterminer le montant de l'impôt est transférée de fait aux agents de recouvrement.

65. Afin d'administrer efficacement les dispositions du droit interne et des conventions fiscales, les autorités fiscales doivent disposer du pouvoir de collecter les informations nécessaires auprès du contribuable et d'autres personnes, telles que les institutions financières et les agents de retenue à la source, et de vérifier que les dispositions du droit interne ont été respectées. Les pays en développement jugeront peut-être bon d'évaluer si les obligations de divulgation et de communication d'informations prévues par leur droit interne, et les ressources consacrées à leur audit et vérification, sont adéquates à cette fin.

66. Les autorités fiscales d'un pays en développement doivent également appliquer les dispositions de ses conventions fiscales relatives aux loyers et aux redevances. Cette application implique de déterminer :

- a) La résidence du bénéficiaire non-résident de loyers ou de redevances (souvent, un certificat de résidence délivré par l'autorité fiscale étrangère est requis à cette fin) ;

- b) L'article applicable de la convention (par exemple l'article 6, 7, 8, 12 ou 21) ;
- c) Si le non-résident a qualité à bénéficier des avantages d'un article donné de la convention ;
- d) Lorsqu'un non-résident est imposable conformément aux dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, si les dépenses de loyers ou de redevances sont déductibles aux fins du calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable ou à la base fixe;
- e) Si les loyers ou les redevances payés à des non-résidents associés sont conformes aux montants de pleine concurrence aux fins des articles 9 et 12, paragraphe 6, du Modèle de convention des Nations Unies ;
- f) Si le montant approprié a été retenu à la source conformément à l'article applicable de la convention et si un trop-perçu doit être remboursé.

Appendice

Liste récapitulative des principaux risques d'érosion de la base et des mesures correctives envisageables

Risque

Mesures correctives

Déductions de loyers et redevances

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Loyers ou redevances payés à des non-résidents apparentés excédant les montants de pleine concurrence | <ul style="list-style-type: none"> • Appliquer les règles des prix de transfert |
| <ul style="list-style-type: none"> • Les dispositions des conventions fiscales (art. 24, par. 4 ou 5) peuvent empêcher l'application de restrictions légitimes et essentielles aux déductions de loyers ou de redevances | <ul style="list-style-type: none"> • Ne pas conclure de convention fiscale • Ne pas accepter d'inclure le paragraphe 4 ou 5 de l'article 24 • Appliquer des restrictions aux déductions de loyers ou de redevances aux résidents comme aux non-résidents • Exclure toute restriction aux déductions de loyers ou de redevances des paragraphes 4 ou 5 de l'article 24 • Limiter les paragraphes 4 et 5 de l'article 24 au traitement de la nation la plus favorisée |
| <ul style="list-style-type: none"> • Les non-résidents assujettis à l'impôt sur une base nette peuvent réclamer des déductions excessives de loyers ou de redevances | <ul style="list-style-type: none"> • Appliquer des restrictions aux déductions de loyers ou de redevances des non-résidents • Appliquer des règles strictes à l'imputation de dépenses de loyers ou de redevances au revenu gagné par des non-résidents • Veiller à ce que les loyers et redevances fictifs ne soient pas déductibles et n'autoriser aucune majoration des dépenses de loyers ou de redevances |
| <ul style="list-style-type: none"> • Des dispositions des conventions fiscales (par. 3 de l'article 24) peuvent empêcher l'application de règles prohibant les déductions excessives de loyers ou de redevances pour les établissements stables | <ul style="list-style-type: none"> • Ne pas conclure de convention fiscale • Ne pas accepter d'inclure le paragraphe 3 de l'article 24 • Appliquer toute restriction éventuelle aux déductions de loyers ou de redevances aux établissements stables comme aux entreprises résidentes • Exclure toute restriction aux déductions de loyers ou de redevances du paragraphe 3 de l'article 24 • Limiter le paragraphe 3 de l'article 24 au traitement de la nation la plus favorisée |

Retenue à la source

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Aucune retenue ou retenue à taux réduit sur les loyers ou redevances payés à des | <ul style="list-style-type: none"> • Maintenir des taux raisonnables d'imposition à la source sur les loyers et redevances payés à des non-résidents |
|--|---|

- | | |
|---|--|
| <p>non-résidents en vertu des conventions fiscales</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Veiller à ce que toute exonération éventuelle soit pleinement justifiée |
| <ul style="list-style-type: none"> • Retenue à la source appliquée à des taux différents sur les redevances et les autres montants tels que les intérêts et les services | <ul style="list-style-type: none"> • Veiller à appliquer des taux d'imposition à la source concordants en droit interne et dans les conventions fiscales |
| <ul style="list-style-type: none"> • Aucune imposition à la source sur les paiements de loyers ou de redevances déductibles par des non-résidents | <ul style="list-style-type: none"> • Veiller à ce que l'imposition à la source des loyers et des redevances s'applique aux paiements de loyers ou de redevances par des non-résidents qui sont déductibles en calculant leur revenu gagné dans le pays source |
| <ul style="list-style-type: none"> • Les non-résidents revendiquent l'avantage d'un taux réduit d'imposition à la source en vertu des conventions fiscales | <ul style="list-style-type: none"> • Veiller à ce que les non-résidents bénéficient des avantages prévus par l'article 12 de la convention |
| <ul style="list-style-type: none"> • Les contribuables peuvent conclure des contrats couplés afin d'éviter ou de réduire l'imposition à la source | <ul style="list-style-type: none"> • Adopter des règles spécifiques anti-évasion fiscale pour prévenir l'usage abusif de contrats couplés • Appliquer une règle générale de lutte contre l'évasion fiscale aux contrats couplés abusifs |
| <ul style="list-style-type: none"> • Aucune imposition à la source sur les loyers d'usage d'équipements en vertu de l'article 12 des conventions fiscales | <ul style="list-style-type: none"> • Veiller à ce que les conventions fiscales comportent une disposition similaire à l'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies, qui permet l'imposition à la source des loyers payés pour l'utilisation d'équipements |
| <ul style="list-style-type: none"> • La définition en droit interne des expressions « bien immobilier » et « revenus immobiliers » est peut-être trop étroite | <ul style="list-style-type: none"> • Veiller à ce que la définition des biens immobiliers soit au moins aussi large que la définition de l'article 6 du Modèle de convention des Nations Unies et que celle des revenus immobiliers couvre tous les types de revenu |
| <ul style="list-style-type: none"> • La définition des redevances en droit interne peut être trop étroite ou incompatible avec la définition des conventions fiscales | <ul style="list-style-type: none"> • Réexaminer les dispositions du droit interne applicables aux paiements de redevances assujettis à l'imposition à la source • Veiller à ce que toute exonération éventuelle de l'imposition à la source soit justifiée • Comparer l'imposition à la source en droit interne et dans les conventions fiscales et veiller à ce que les conventions ne limitent pas de façon inappropriée l'imposition à la source en droit interne • Appliquer des règles prévenant l'usage abusif de contrats visant à éviter l'imposition à la source des redevances |

Risques spéciaux d'érosion de la base

- Des biens incorporels sont transférés par un résident à une partie apparentée non-résidente puis peut être cédés à bail au résident
 - Imposer le gain ; veiller à ce que les biens soient réputés transférés à leur juste valeur de marché (en usant éventuellement d'un jugement a posteriori pour déterminer la juste valeur de marché)
 - Si le pays de résidence autorise des déductions spéciales pour dépenses de recherche et développement, recouvrer le montant des déductions lorsque le bien est transféré à un non-résident
 - En cas d'abus, appliquer une règle générale anti-évasion fiscale, si elle existe
-