



**Independent Commission for the Reform  
of International Corporate Taxation**

# **LA RÈGLE GÉNÉRALE DE L'ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT**

**COMPARAISON DES VERSIONS  
DE L'OCDE ET DE L'ONU**

**AOÛT 2024**

## À PROPOS D'ICRIT

---

La Commission indépendante pour la réforme de la fiscalité internationale des entreprises a pour objectif de promouvoir le débat sur la réforme de la fiscalité internationale des entreprises par le biais d'une discussion plus large et plus inclusive des règles fiscales internationales que ne le permet tout autre forum existant ; d'envisager les réformes dans une perspective d'intérêt public plutôt que l'avantage national ; et de rechercher des solutions fiscales équitables, efficaces et durables pour le développement.

L'ICRICT a été lancée par une coalition d'organisations intergouvernementales, d'organisations de la société civile et d'organisations syndicales : Action Aid, Alliance-Sud, le Réseau des ONG arabes pour le développement, le Centre pour les droits économiques et sociaux, Christian Aid, le Conseil des syndicats mondiaux, l'Alliance mondiale pour la justice fiscale, Friedrich-Ebert-Stiftung, Oxfam, l'Internationale des services publics, le Réseau pour la justice fiscale, The South Center et le Conseil œcuménique des Eglises.

Les travaux de l'ICRICT sont actuellement soutenus par Action Aid, Laudes Foundation, Luminate, l'Open Society Foundation et le Wellspring Philanthropic Fund.

Pour plus d'informations, visitez le site web de l'ICRICT à l'adresse suivante [icriict.com](https://icriict.com)

# LA RÈGLE GÉNÉRALE DE L'ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT

## COMPARAISON DES VERSIONS DE L'OCDE ET DE L'ONU

---

### INTRODUCTION

Au cours des dernières décennies, le nombre de conventions de double imposition signées entre les pays a rapidement augmenté, passant d'environ 500 à plus de 3 000. Initialement proposées pour éviter la double imposition dans différentes juridictions, ces conventions sont aujourd'hui devenues des instruments qui renforcent l'inégalité mondiale, en réduisant la capacité des pays en développement à générer des revenus.

Le réseau de conventions fiscales bilatérales qui en résulte est orienté vers les besoins des pays résidents (où se trouvent les entreprises multinationales ainsi que leurs intermédiaires). Cela se produit par le biais de règles qui réduisent les taux de retenue à la source sur les paiements intra-groupe (par exemple, les intérêts, les dividendes, les redevances) qui vont des pays où l'activité économique a lieu (dits « pays sources ») vers les pays d'origine des multinationales, ou vers des intermédiaires offshore, qui peuvent être situés dans des juridictions à faible taux d'imposition.

La capacité des multinationales à structurer leurs paiements intragroupes de manière à tirer parti des juridictions à faible fiscalité se traduit souvent par une imposition faible ou une non-imposition dans les deux pays, et une perte de revenus pour le pays d'origine.

Afin de garantir un niveau minimum d'imposition des paiements intragroupes, le cadre inclusif organisé sous la tutelle du G20 et de l'OCDE (dit G20/OECD IF) et le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale (UNTC) ont élaboré séparément une règle générale d'assujettissement à l'impôt (Subject to Tax Rule - STTR). Il s'agit d'un impôt minimum qui s'applique sur une base transactionnelle aux paiements provenant d'États sources qui sont soumis à des taux d'imposition nominaux peu élevés dans l'État du bénéficiaire.

La STTR repose sur l'idée que lorsque, en vertu d'une convention fiscale, un État source a cédé des droits d'imposition sur certains paiements sortants, il devrait pouvoir récupérer une partie de ces droits lorsque le revenu en question est imposé (s'il l'est) dans l'État du bénéficiaire (c'est-à-dire l'État de résidence) en dessous d'un certain taux.

L'inclusion d'un STTR dans toutes les conventions permettrait aux pays d'origine d'imposer les revenus si l'autre pays ne les impose pas à un taux minimum convenu, ce qui permettrait aux pays (principalement en développement) d'imposer des revenus qui échappent actuellement à l'impôt.

Toutefois, le STTR élaboré par la UNTC (STTR ONU) et celui élaboré par le G20/OCDE IF (STTR OCDE) présentent des différences importantes. Les pays, en particulier les pays en développement, doivent les examiner attentivement avant de les adopter et de les mettre en œuvre.

Les membres du G20/OCDE IF ont été invités à signer l'instrument multilatéral pour donner effet à la STTR le 19 septembre 2024.

**En tant que Commission, nous pensons que le STTR ONU est beaucoup plus avantageux pour les pays que le STTR OCDE, en particulier pour les pays en développement, à la fois en termes d'administration et de collecte potentielle de recettes supplémentaires.**

**Nous recommandons donc aux pays en développement d'introduire le STTR ONU dans leurs conventions fiscales.**

## Notre analyse des deux propositions.

Les deux propositions sont très différentes dans leur conception, leur champ d'application et leurs détails opérationnels. Nous présentons ici un résumé des dispositions de chaque STTR sous forme de tableau afin de faciliter la comparaison :

|                     | STTR OECD                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | STTR ONU                                                                                            |
|---------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Champ d'application | <b>Catégories de revenus déterminées :</b><br>Catégories de revenus déterminées :<br>- Intérêts, redevances, paiements effectués en contrepartie de l'usage ou de la concession de droits de distribution d'un produit ou d'un service, primes d'assurance et de réassurance, commissions de garantie financière ou autres commissions de financement, loyers ou autres paiements effectués en contrepartie de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique, et tout revenu perçu en contrepartie d'une prestation de services. | <b>Tous les revenus</b> Tous les revenus et les plus-values réalisés dans l'État de la source.      |
|                     | <b>Paiements entre personnes morales ayant un lien entre elles.</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | <b>Tous les revenus</b> , qu'ils soient versés à une entité avec laquelle il existe un lien ou non. |

|                                               | <b>STTR OECD</b>                                                                                                                                                                                                                                                                           | <b>STTR ONU</b>                                                                                           |
|-----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Seuils</b>                                 | <b>Seuil de revenu (« matérialité ») :</b><br>Bénéficiaires liés dont le total annuel des revenus couverts est d'au moins <b>1 million d'euros</b> dans la juridiction, ou de <b>250 000 euros</b> si le PIB de l'une ou l'autre juridiction est inférieur à <b>40 milliards d'euros</b> . | <b>Aucun</b>                                                                                              |
|                                               | <b>Seuil de majoration</b><br>Seuil de majoration<br>Les revenus (autres que les intérêts et les redevances) doivent être supérieurs aux coûts directs et indirects supportés par le bénéficiaire pour gagner ces revenus, majorés de 8,5 %.                                               |                                                                                                           |
| <b>Recouvrement</b>                           | <b>Taxe annuelle pour l'année suivant</b> celle à laquelle la taxe s'applique, sur la base de la déclaration de revenus.                                                                                                                                                                   | <b>Déductible directement des paiements sur une base courante.</b>                                        |
| <b>Taux minimum dans le pays bénéficiaire</b> | <b>9%</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Par accord                                                                                                |
| <b>Taux applicable</b>                        | Maximum de 9 % en tenant compte de l'impôt payé par le bénéficiaire.                                                                                                                                                                                                                       | Taux domestique de l'État source (sauf accord contraire).                                                 |
| <b>Mise en place</b>                          | Par le biais d'un instrument multilatéral - dont la signature est prévue <b>le 19 septembre 2024</b> - qui modifiera le réseau d'accords fiscaux bilatéraux existants afin de faciliter leur articulation avec les États partenaires qui le souhaitent.                                    | En tant que disposition modèle pour les négociations bilatérales.                                         |
|                                               | Complete et prête, mais à prendre ou à laisser.                                                                                                                                                                                                                                            | Nécessite un accord sur le taux applicable entre les États concernés, et éventuellement d'autres détails. |

Source : Graphique adapté à partir de l'article "The subject to tax rule : a comparison of the OECD and UN versions", (BMG, 2024).

## Recommandation concernant l'adoption du STTR :

Les pays devraient envisager d'introduire dans leur législation nationale des mesures visant à refuser les déductions pour les paiements (par exemple, les intérêts, les redevances, les frais de service) qui sont effectués dans des juridictions où le revenu est faiblement imposé. [1]. Toutefois, ces règles anti-évasion locales peuvent s'avérer inefficaces si un accord fiscal contient une clause de non-discrimination (article 24) et si les conventions de double imposition prévalent sur les mesures défensives nationales dans cette juridiction.

Des mesures alternatives sont donc nécessaires.

Nous estimons que la STTR OCDE n'est pas adaptée aux pays en développement, en raison de son champ d'application très restreint et de sa grande complexité. L'adoption de cette version de la STTR impliquerait l'acceptation d'une érosion continue de leur base fiscale par le biais de paiements qui n'entrent pas dans son champ d'application, notamment : (i) les paiements à des personnes non liées (par exemple, les paiements d'intérêts à des tiers) ; (ii) les revenus qui ne dépassent pas le seuil de majoration (la STTR OCDE exclut du champ d'application les revenus qui se traduisent par une majoration des coûts [2] de 8.5 % ou moins entre les mains de la personne qui tire ce revenu) ; (iii) les revenus inférieurs au seuil dit « de matérialité » (pour les États contractants dont le PIB est égal ou supérieur à 40 milliards d'euros, le seuil sera de 1 million d'euros ; pour les États contractants dont le PIB est inférieur à 40 milliards d'euros, le seuil sera de 250 000 euros) ; et de la même manière (iv) tous les paiements pour l'utilisation de logiciels. [3].

Le FMI a estimé l'impact de la STTR et a conclu que sur les 3 000 conventions de double imposition existantes, la STTR OCDE ne s'appliquerait qu'à 101 conventions affectant les relations de 32 pays en développement avec 13 autres pays, avec des effets limités, en particulier en ce qui concerne les services. Le FMI observe que « dans l'ensemble, la STTR apporterait des recettes supplémentaires d'impôt sur le revenu des sociétés comprises entre 0,002 et 0,14 % pour le pays source respectif » (2023 : 15, 44).[4].

---

[1] En 2019, le Groupe du Code de conduite de l'UE sur la fiscalité des entreprises (CoCG) a inclus la non-déductibilité des coûts liés aux paiements effectués dans des juridictions répertoriées comme l'une des quatre mesures défensives contre les juridictions non coopératives à des fins fiscales, parmi lesquelles les États membres devraient choisir une mesure à mettre en œuvre. Cette mesure a été mise en œuvre par plusieurs pays de l'UE (Danemark, France, Italie, Allemagne, Grèce, Italie, Lituanie, Luxembourg, Portugal, Roumanie, Slovaquie, Slovénie, Espagne et Suède).

[2] Y compris, entre autres, les assurances, les frais de services financiers et les droits de distribution. Toutefois, cette disposition n'est pas applicable dans le cas de revenus provenant de paiements d'intérêts ou de redevances.

[3] L'utilisation de logiciels n'est pas incluse dans les « revenus couverts » pour la STTR de l'OCDE.

[4] FMI (2023) Réforme de l'impôt international sur les sociétés.

En revanche, le STTR de l'ONU est beaucoup plus avantageux pour l'imposition du pays source. Il est également beaucoup plus simple sur le plan administratif et s'applique aux paiements courants, plutôt qu'à l'année fiscale suivante, qui nécessite une déclaration d'impôt qui pourrait faire l'objet d'un audit. L'adoption du STTR ONU préservera les droits en matière d'imposition à la source et donnera aux pays en développement une grande marge de manœuvre pour utiliser les caractéristiques ouvertes du STTR comme outils de négociation dans les accords bilatéraux.

L'ICRICT a fait valoir que l'évasion fiscale associée aux régimes à fiscalité faible ou nulle était non seulement injuste, contribuant aux inégalités mondiales et entravant le développement, elle fausse également l'efficacité de l'allocation des ressources.

Ironiquement, la seule justification de la plupart des limitations du champ d'application est la simplicité administrative. Pourtant, l'approche plus complète du STTR ONU a clairement l'avantage de la simplicité administrative.

Nous pensons que le STTR ONU est une disposition conventionnelle plus simple et plus avantageuse pour les pays sources et qu'elle leur permettrait de recouvrer davantage de revenus.

Nous recommandons donc aux pays en développement :

- D'introduire le STTR ONU dans leurs traités.
- D'envisager d'introduire dans leur législation nationale des mesures visant à refuser les déductions pour les paiements effectués dans des juridictions où les revenus sont faiblement imposés.
- De revoir immédiatement leurs conventions existantes afin d'identifier celles qui facilitent l'érosion de leur base fiscale par le biais de paiements faiblement imposés dans la juridiction bénéficiaire. La renégociation ou l'annulation de ces conventions doit être envisagée.



**Independent Commission for the Reform  
of International Corporate Taxation**

[icrict.com](http://icrict.com)

Contact: [icrictsecretariat@gmail.com](mailto:icrictsecretariat@gmail.com)

Pour toute demande de renseignements ou  
d'interviews, veuillez contacter notre responsable de  
la communication mondiale, Diego Lluma:

[diego@icrict.com](mailto:diego@icrict.com)