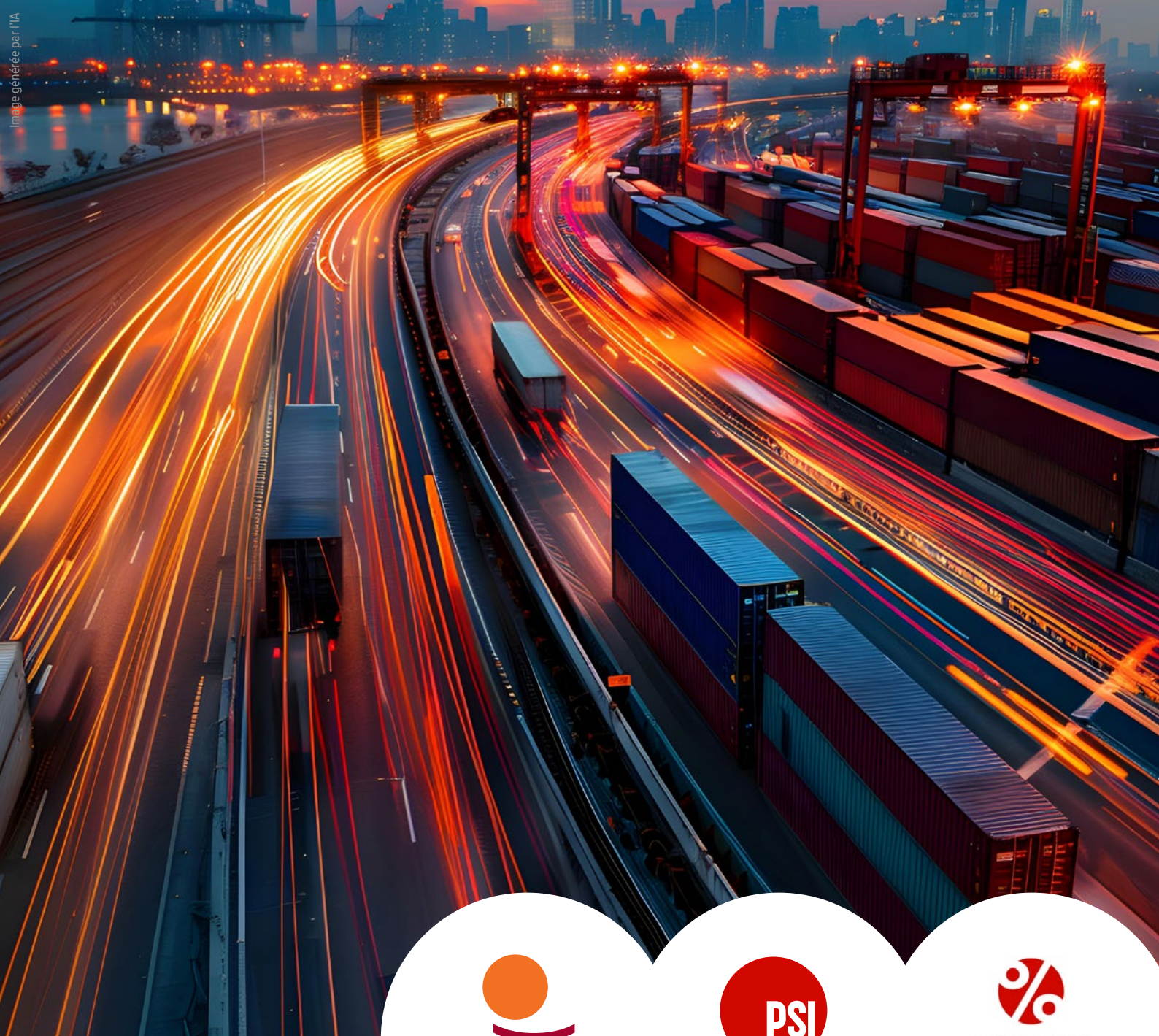




NOTE THÉMATIQUE 2

IMPOSITION DES SERVICES TRANSFRONTALIERS : CE QUI EST EN JEU DANS LES NÉGOCIATIONS À L'ONU

TABLE DES MATIÈRES

POURQUOI CE PREMIER PROTOCOLE EST IMPORTANT POUR LE MOUVEMENT SYNDICAL	3
COMMENT LES GÉANTS DU NUMÉRIQUE ÉCHAPPENT SOUVENT À L'IMPÔT	4
POURQUOI LES EFFORTS DE RÉFORME EXISTANTS ONT ÉTÉ VAINS – ET QUELLES SONT LES PERSPECTIVES	5
APPROCHES EN MATIÈRE D'IMPOSITION DES SERVICES TRANSFRONTALIERS : CONCILIER AMBITION ET PRAGMATISME	7
PRINCIPES ET LIGNES ROUGES POUR GUIDER LE MOUVEMENT SYNDICAL	10

POURQUOI CE PREMIER PROTOCOLE EST IMPORTANT POUR LE MOUVEMENT SYNDICAL

Le premier protocole au titre de la Convention fiscale des Nations Unies fixera les modalités d'imposition des services transfrontaliers. C'est important pour les syndicats parce que le résultat façonnera les recettes publiques, la concurrence entre les entreprises locales et les entreprises internationales, et les ressources disponibles pour les emplois, les salaires et les services publics. C'est un sujet brûlant qui touche tant les prestataires de services numériques que ceux ayant des magasins physiques, ce qui en fait un des plus importants tests pour savoir si les nouvelles règles garantiront l'équité aux travailleurs du monde entier.

- **Quand les entreprises internationales ne payent pas d'impôt, les services publics souffrent :** Les plates-formes multinationales comme Google, Meta et Amazon gagnent des milliards au moyen de la publicité, des abonnements et des services numériques dans les pays à travers le monde, mais souvent ne payent guère ou pas d'impôt là où leurs clients et utilisateurs vivent. La perte de recettes fiscales se traduit par des budgets plus serrés dans les domaines de la santé, de l'éducation et du soin. Dans les pays où l'évasion fiscale des entreprises est de grande ampleur, les travailleurs voient souvent la TVA augmenter, les salaires stagner ou les services publics se réduire.
- **Les entreprises locales sont imposées – mais doivent malgré tout affronter la concurrence des géants mondiaux qui ne sont pas imposés :** Les petites et moyennes entreprises s'acquittent en général pleinement de leurs impôts. Pourtant, elles sont souvent en concurrence avec des plates-formes mondiales qui transfèrent leurs bénéfices à l'étranger ou avec des multinationales traditionnelles de services qui fournissent des services transfrontaliers sans être soumises à une imposition équitable. Quand un transporteur local est en concurrence avec une application mondiale ou qu'un détaillant national affronte les géants du commerce électronique, le déséquilibre rend plus difficiles le développement de l'entreprise et la création d'emplois décents. L'évasion fiscale à laquelle se livrent les entreprises multinationales leur confère un avantage en termes de coût, et ce sont les travailleurs, tant dans les pays riches que dans les pays pauvres, qui en payent le prix.
- **L'économie numérique profite de nos sociétés sans y réinvestir :** Les sociétés technologiques bénéficient des routes, des infrastructures de données et de consommateurs instruits – mais souvent ne laissent rien derrière elles. Même lorsqu'elles n'ont pas de présence physique, elles extraient de la valeur des clics, des paiements et des données des gens. Cette valeur est convertie en bénéfices qui sont comptabilisés dans

des juridictions à faible fiscalité. Faute de réformes, la population ne voit jamais une part de cette richesse.

- **Une solution onusienne équitable en matière d'imposition des services transfrontaliers permettrait de dégager d'importantes nouvelles recettes :** Selon des **études**, une imposition plus effective des services numériques permettrait de

collecter trois fois plus de recettes que les propositions actuelles de l'OCDE. Avec des règles plus strictes et plus équitables, les gouvernements pourraient utiliser ces ressources pour renforcer les services publics, soutenir l'action climatique et financer une transition juste qui bénéficie à tous les travailleurs.

COMMENT LES GÉANTS DU NUMÉRIQUE ÉCHAPPENT SOUVENT À L'IMPÔT

Deux caractéristiques des règles fiscales internationales actuelles contribuent à expliquer pourquoi les multinationales du numérique échappent souvent à l'impôt dans les pays où elles exercent leurs activités.

Premièrement, la plupart des conventions fiscales stipulent qu'une entreprise doit avoir une présence physique – comme un bureau, une succursale ou du personnel – pour être assujettie à l'impôt. Or les sociétés numériques telles que Google ou Meta peuvent tirer des revenus colossaux de pays où elles n'ont aucune présence locale. Comme la plupart des traités anciens exigent encore un « établissement permanent » physique, ils empêchent les pays de la source (voir l'encadré 1) d'imposer les services à distance – même lorsque les revenus et les utilisateurs sont manifestement locaux.

Deuxièmement, le système actuel est fondé sur les règles en matière de « prix de transfert », qui permettent aux filiales et aux établissements d'un même groupe multinational de réaliser des transactions entre eux dans la mesure où ils appliquent des prix de marché comme s'ils étaient des entreprises indépendantes (le « principe de pleine concurrence »). C'est difficile à appliquer lorsque l'activité d'une entreprise repose sur des actifs uniques et incorporels – tels que des algorithmes ou des données d'utilisateurs – qui n'ont pas de valeur de marché clairement définie. Il est alors facile pour les multinationales de transférer les bénéfices vers des juridictions à faible fiscalité, souvent en créant des structures complexes composées de centaines d'entités.

La numérisation a révélé et aggravé ces failles – rendant la réforme plus urgente que jamais.

COMPRENDRE LA DIFFÉRENCE ENTRE L'IMPOSITION FONDÉE SUR LA SOURCE ET L'IMPOSITION FONDÉE SUR LA RÉSIDENCE

Un enjeu fondamental dans ces négociations est la répartition des droits d'imposition entre le pays de la source – où les services sont utilisés ou consommés – et le pays de la résidence – où le prestataire de services a son siège. Pour prendre un **exemple concret**, Uber tire des revenus de ses livreurs et restaurants dans des pays comme la France ou le Kenya, mais envoie ses bénéfices à une société-écran néerlandaise qui détient les droits de propriété intellectuelle sur l'application – ces derniers étant considérés comme un actif incorporel. Cette structure laisse peu de bénéfices, si tant est qu'elle en laisse, dans les pays où le revenu est généré – bien que les services y aient été consommés.

Les pays qui sont importateurs nets de services numériques plaident en faveur d'un renforcement des droits d'imposition fondés sur la source afin que soit pris en considération le lieu où se trouvent les utilisateurs, la consommation et la création de valeur. À l'opposé, les pays, comme les États-Unis, où de grandes multinationales du numérique ont leur siège sont généralement favorables à des règles fondées sur la résidence qui préservent leur part de compétence fiscale.

POURQUOI LES EFFORTS DE RÉFORME EXISTANTS ONT ÉTÉ VAINS – ET QUELLES SONT LES PERSPECTIVES

Un mandat clair, toujours pas rempli :

Depuis plus d'une décennie, des efforts sont déployés pour réformer les modalités d'imposition des entreprises multinationales, mais ils n'ont pas permis d'aboutir à une solution efficace et équitable. **En 2013**, le G20 a donné un mandat clair : « les bénéfices devraient être imposés là où les activités générant les bénéfices sont exercées et là où la valeur est créée ». Cependant, ce principe n'est toujours pas respecté dans une large mesure.

La solution étroite de l'OCDE : L'initiative de l'OCDE – Pilier Un (Montant A) – était conçue pour relever ce défi dans l'économie numérique en réattribuant une partie des bénéfices des entreprises multinationales aux pays dans lesquels leurs clients ou utilisateurs se trouvent. Toutefois, le résultat est d'une portée limitée : cela ne viserait qu'un petit nombre de très grandes entreprises réalisant des bénéfices élevés, ne réattribuerait qu'une partie de leurs bénéfices et obligerait les pays à renoncer à leurs taxes sur les services numériques (TSN), que nombre d'entre eux jugent être des

outils indispensables pour protéger leur base d'imposition.¹ La mise en œuvre du Montant A a été retardée à plusieurs reprises et, dans la pratique, est largement considérée comme un échec. En tant que traité international, cela nécessite la ratification par au moins 30 pays – dont les États-Unis – qui représentent collectivement la majorité des multinationales visées. Compte tenu des perspectives politiques, il semble maintenant hautement improbable que la ratification ait lieu, et l'accord ne devrait pas connaître d'avancée.

Une voie plus simple, d'une portée limitée :

Dans le même temps, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies a emprunté une voie différente. Il a élaboré des dispositions de la convention telles que l'article 12B (sur les services numériques automatisés) et un projet d'article XX (sur les frais au titre des services), qui sont tous deux conçus pour étendre

les droits d'imposition basés sur la source. Ces propositions sont plus simples et plus conformes aux intérêts des pays souhaitant renforcer l'imposition fondée sur la source, mais le comité n'a pas de mandat politique. Ses recommandations ne s'appliquent que lorsque les pays les incluent volontairement dans les traités bilatéraux – un processus lourd qui nécessite de nouvelles négociations et une ratification.

Une chance de mieux faire : La Convention-cadre des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale, à venir, peut changer cette situation. Les négociations intergouvernementales offrent une occasion de mieux faire – d'adopter des règles plus simples, plus équitables, qui donnent aux pays de vrais droits d'imposition et qui répondent aux réalités de l'économie moderne.

POURQUOI UNE CONVENTION FISCALE DES NATIONS UNIES EST IMPORTANTE POUR LA STABILITÉ COMMERCIALE

Les mesures fiscales unilatérales – comme les taxes sur les services numériques taxes (TSN) – ont suscité des tensions commerciales croissantes, en particulier avec les États-Unis. Au titre de l'article 301 de la Loi de 1974 sur le commerce des États-Unis, les administrations successives ont investigué et ont menacé de droits de douane les pays appliquant des TSN, considérant celles-ci comme une discrimination à l'égard des entreprises américaines. Cela a créé de l'incertitude et tendu les relations commerciales internationales.

En l'absence d'accord multilatéral, davantage de pays sont susceptibles d'adopter des instruments unilatéraux afin de protéger leur base d'imposition – augmentant le risque de conflits. Une solution sous l'égide des Nations Unies peut réduire ces tensions en remplaçant des règles hétéroclites par des approches équitables et fondées sur la coopération. Pour réussir, le protocole ne doit pas reproduire les erreurs du Pilier Un de l'OCDE – qui avait créé de nouveaux déséquilibres en offrant trop peu à de nombreux pays tout en leur demandant de renoncer aux rentrées fiscales provenant des taxes sur les services numériques et d'autres instruments similaires.

¹ À titre de comparaison, une étude du South Centre (2024) a estimé qu'une TSN à 5 % pourrait rapporter à l'ensemble des 85 États membres de l'Union africaine et du Centre Sud 20 à 34 milliards d'euros – contre seulement 7 à 10 milliards d'euros dans le cas du Montant A du Pilier Un.

APPROCHES EN MATIÈRE D'IMPOSITION DES SERVICES TRANSFRONTALIERS : CONCILIER AMBITION ET PRAGMATISME

Les premiers échanges de vues au sein du comité de négociation intergouvernemental semblent indiquer l'émergence d'un consensus : les droits d'imposition devraient être répartis entre le pays où la consommation a lieu (source) et le pays où le prestataire est établi (résidence), et le critère de la « présence physique » n'est plus approprié. Les gouvernements utilisent déjà une combinaison de mesures temporaires et de mesures structurelles pour atteindre cet objectif. Le premier protocole de la convention fiscale des Nations Unies est l'occasion d'agglomérer ces outils en une norme moderne et cohérente qui :

- i) sauvegarde les droits d'imposition fondée sur la source ;
- ii) génère des recettes pour l'investissement public ;
- iii) peut être mise en application par les administrations fiscales disposant de capacités limitées ;
- et iv) garantit que les grandes entreprises du numérique payent leur juste part.

Les choix politiques présentés ci-dessous sont des options à la carte, allant de solutions à court terme à des réformes sur le long terme. Le protocole pourrait intégrer ces options, offrant aux pays la possibilité de choisir ce qui est adapté à leur situation tout en traçant clairement la voie vers une imposition unitaire s'accompagnant d'une formule de répartition, ce que les syndicats soutiendraient.

TAXES SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES (TSN)

Comment cela fonctionne : Les TSN sont des taxes sur le chiffre d'affaires brut appliquées à des services numériques spécifiques – tels que la publicité en ligne, les plates-formes d'intermédiation ou le streaming – fournis par des entreprises non-résidentes. Le prestataire de services numériques calcule et verse la taxe, souvent en procédant à une autoévaluation. Les TSN ne visent pas les bénéfices des entreprises mais leur chiffre d'affaires, ce qui signifie qu'elles s'appliquent indépendamment du lieu où l'entreprise réalise un bénéfice. Si cela simplifie leur mise en application, cela fait également s'interroger sur leur équité et leur efficacité.

Pourquoi les pays les utilisent : Les TSN permettent aux pays d'imposer les entreprises multinationales à forte composante numérique qui exercent des activités sans présence physique. La France, l'Inde et le Kenya ont utilisé les TSN pour imposer les grandes entreprises technologiques là où les utilisateurs se trouvent. Les TSN peuvent générer d'importantes recettes et sont relativement simples à administrer, en particulier pour les administrations fiscales des pays en développement.

Défis et limites : Comme les TSN sont prélevées sur le chiffre d'affaires brut et non sur les bénéfices, elles peuvent surimposer des activités à faible marge et créer une double imposition quand plusieurs pays imposent

les mêmes revenus. En compensation, les taux des TSN sont généralement très bas – nettement inférieurs aux taux de l'impôt sur le revenu des sociétés. Néanmoins, des groupes d'intérêt économique et des conseillers de l'OCDE affirment que les TSN ont des effets de distorsion, et ils exhortent les gouvernements à les abandonner. Les opposants mettent également en garde contre la possibilité que les entreprises répercutent le coût sur les consommateurs, rendant ainsi l'imposition régressive. Amazon, par exemple, a pour politique de facturer aux vendeurs tiers une commission de 2 % à 3 % dans les pays qui appliquent des TSN, dont le Royaume-Uni, la France, l'Italie, l'Espagne et le Canada. La controverse est amplifiée par le fait que les États-Unis menacent de représailles les juridictions qui imposent des TSN.

RETENUES À LA SOURCE

Comment cela fonctionne : Les retenues à la source s'appliquent au moment du paiement des services transfrontaliers. Lorsqu'une entité réalise une transaction avec une autre entité qui fait partie de la même multinationale (par exemple, une filiale verse des dividendes, des intérêts ou des redevances à la société mère), le pays de la source retient un certain pourcentage du montant de la transaction au titre d'acompte sur l'impôt sur le revenu de l'entreprise. La société mère déduit ensuite cette somme du montant de ses propres impôts dans le pays de la résidence.

Pourquoi les pays les utilisent : Beaucoup de pays en développement utilisent les retenues à la source parce qu'elles sont simples à appliquer et efficaces pour soumettre à l'impôt les revenus des prestataires de services non-résidents. Le projet d'article XX du modèle

de convention fiscale des Nations Unies favorise leur utilisation et elles constituent l'outil privilégié par de nombreuses économies africaines et du G24 car elles peuvent être utilisées même quand les données relatives aux prix de transfert sont rares.

Défis et limites : Comme les retenues à la source s'appliquent aux paiements bruts, elles peuvent surimposer les services à faible marge bénéficiaire. Les pays de la résidence **y sont généralement défavorables** et insistent souvent pour que les traités plafonnent les taux, généralement à des niveaux très inférieurs aux taux nationaux. Ces restrictions, et le fait qu'il est difficile pour des raisons politiques et techniques de modifier un traité, limitent l'efficacité des retenues à la source en tant qu'outil pour les pays de la source, même en cas d'adoption dans la législation nationale.

TAXATION UNITAIRE AVEC FORMULE DE RÉPARTITION

Comment cela fonctionne : La taxation unitaire considère une entreprise multinationale comme une seule et même entité mondiale. Au lieu d'imposer chaque filiale séparément en utilisant les prix internes (principe de pleine concurrence), le bénéfice mondial total du groupe est calculé puis réparti entre les pays où l'activité économique est réellement réalisée – faisant écho au mandat initial du G20, selon lequel les bénéfices doivent être imposés là où la valeur est créée. La formule peut attribuer un poids aux facteurs corporels tels que les ventes, les effectifs et les actifs.

Un modèle qui a des précédents dans le monde réel : Cette approche est déjà employée dans des systèmes fédéraux comme les États-Unis et le Canada pour attribuer les impôts sur

les sociétés. Certains éléments ont en outre été inclus dans le Pilier Un (Montant A) de l'OCDE, qui réaffectait une faible partie des bénéfices en fonction de la destination. Ces précédents – et le travail technique préparatoire déjà effectué – suggèrent que les esprits sont de plus en plus ouverts à la répartition des bénéfices. Du point de vue des travailleurs, la taxation unitaire offre un modèle à long terme plus équitable qui prend en considération là où l'activité économique – dont l'emploi – a lieu.

Défis et limites : Passer à un système complètement unitaire nécessiterait un accord international sur les modalités de la formule, le choix des entreprises visées et la méthode de calcul des bénéfices. Il faudrait en plus améliorer le partage des données et la coopération entre administrations fiscales. La résistance politique rencontrée dans certains pays à revenu élevé a rendu les progrès difficiles, bien que les insuffisances des règles actuelles soient de plus en plus reconnues.

PRÉSENCE ÉCONOMIQUE SIGNIFICATIVE (PES)

Comment cela fonctionne : La PES est un concept juridique – non un instrument fiscal – qui permet à un pays de revendiquer le droit d'imposer une entreprise multinationale sur la base de son empreinte économique, même lorsque l'entreprise n'y a pas physiquement

de bureau, de succursale ou du personnel. Elle offre une alternative moderne aux règles traditionnelles selon lesquelles un « établissement permanent » doit exister pour que des obligations fiscales naissent.

Pourquoi c'est important : Cette brèche dans les traités actuels signifie que les entreprises du numérique peuvent engranger des millions en recettes publicitaires provenant d'entreprises locales tout en ne payant aucun impôt dans ces pays. Si le concept de PES était appliqué, les juridictions pourraient faire valoir le droit d'imposer ces bénéfices. La PES est particulièrement importante pour les pays où il existe de grands marchés de consommation mais peu de sièges sociaux d'entreprises. Le concept de PES renforce l'imposition fondée sur la source et aide à faire coïncider les droits d'imposition avec l'endroit où la valeur est générée.

Obstacles à l'adoption : Comme le concept de PES déroge aux normes des traités traditionnels, la plupart des conventions fiscales existantes ne le reconnaissent pas. Certains pays, comme le Nigéria, l'ont appliqué unilatéralement, mais cela peut engendrer des pressions politiques et des tensions commerciales. Un accord multilatéral assurerait une plus grande stabilité, même si parvenir à en conclure un nécessiterait des réformes complexes des réseaux de conventions.

PRINCIPES ET LIGNES ROUGES POUR GUIDER LE MOUVEMENT SYNDICAL

La question de savoir quelle est la meilleure combinaison de mesures pourra encore faire l'objet de discussions, mais les syndicats devraient indiquer clairement sur quels principes toute solution doit reposer. Ces principes et lignes rouges peuvent guider les représentants syndicaux au fur et à mesure de l'avancée des négociations :

PRINCIPE	LIGNE ROUGE
Le protocole doit remédier aux insuffisances structurelles des règles actuelles en matière d'attribution des bénéfices.	Rejeter tout résultat qui se limite à des mesures administratives ou de renforcement des capacités sans remédier à ces insuffisances.
Imposer les multinationales là où la valeur est créée, obtenir des droits d'imposition pour les pays où les services sont consommés et générer de réels revenus pour financer les services publics et réduire les inégalités.	Rejeter tout accord qui préserve les failles actuelles en matière de transfert des bénéfices ou qui permet aux multinationales de continuer à enregistrer les bénéfices dans les juridictions à faible fiscalité.
Faire preuve de souplesse et d'équité, en permettant aux pays d'utiliser une combinaison d'outils comme les TSN et les retenues à la source, en particulier lorsque la capacité administrative est limitée.	Rejeter les mesures qui transfèrent la charge sur les travailleurs et les communautés au moyen de taxes sur la consommation.
Rallier à la taxation unitaire avec formule de répartition en tant que chemin le plus clair pour assurer l'équité à long terme et faire cesser le recours aux paradis fiscaux.	Résister aux compromis qui laissent inchangés, voire réduisent, les taux effectifs d'imposition des entreprises rentables.