



**Nations Unies**

# **Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale**

**Rapport sur les travaux de la huitième session  
(15-19 octobre 2012)**

**Conseil économique et social  
Documents officiels, 2012  
Supplément n° 25**

Merci de recycler



**Conseil économique et social**  
Documents officiels, 2012  
Supplément n° 25

**Comité d'experts  
de la coopération  
internationale  
en matière fiscale**

**Rapport sur les travaux de la huitième session  
(15-19 octobre 2012)**



Nations Unies • New York, 2013



*Note*

Les cotes des documents de l'Organisation des Nations Unies se composent de lettres majuscules et de chiffres. La simple mention d'une cote renvoie à un document de l'Organisation.

## Table des matières

| <i>Chapitre</i>  | <i>Page</i> |
|--|-------------|
| I. Introduction . . . . .  | 1           |
| II. Organisation de la session. . . . .  | 3           |
| III. Discussion et conclusions concernant les questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale. . . . .                | 5           |
| A. Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement . . . . .  | 5           |
| B. Mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement . . . . . | 7           |
| C. Le Modèle de convention des Nations Unies et les mécanismes mis en place dans le contexte des changements climatiques . . . . .                   | 7           |
| D. Traitement fiscal des services . . . . .  | 11          |
| E. Échange de renseignements . . . . .   | 15          |
| F. Article 5 : le sens de l'expression « projets connexes ». . . . .   | 16          |
| G. Règlement des différends : projet de guide de procédure d'accord amiable . . . . .  | 18          |
| H. Renforcement des capacités . . . . .  | 19          |
| I. Imposition des projets de développement . . . . .   | 20          |
| J. Classification des entités hybrides. . . . .  | 20          |
| K. Établissements stables et taxe sur la valeur ajoutée dans les échanges internationaux . . . . .   | 21          |
| L. Article 8 : questions relatives aux transports . . . . .  | 22          |
| M. Investissement direct étranger et imposition des sociétés . . . . .   | 23          |
| N. Révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement. . . . .                    | 23          |
| IV. Dates et ordre du jour provisoire de la neuvième session du Comité . . . . .   | 25          |
| V. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa huitième session . . . . .  | 27          |



## Chapitre I

### Introduction

1. Comme suite à la décision 2011/253 du Conseil économique et social, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a tenu sa huitième session à Genève du 15 au 19 octobre 2012.

2. Ont assisté à la huitième session du Comité d'experts 24 membres du Comité et 101 observateurs, dont 30 observateurs représentant des pays<sup>1</sup>.

3. L'ordre du jour provisoire et la documentation établie en vue de la huitième session (E/C.18/2012/1) étaient les suivants :

1. Ouverture de la session par le Président du Comité.
2. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux (E/C.18/2012/1 et E/C.18/2012/2).
3. Examen de questions de fond liées à la coopération internationale en matière fiscale :
  - a) Révision du Modèle de convention fiscale des Nations Unies (état d'avancement de la révision de 2011, publication, etc.) (E/C.18/2012/3);
  - b) Prix de transfert : Manuel à l'intention des pays en développement (E/C.18/2012/CRP.1);
  - c) Régime fiscal applicable aux services (E/C.18/2012/4 et E/C.18/2012/CRP.4);
  - d) Révision du *Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement* (E/C.18/2012/CRP.3);
  - e) Article 13 : gains en capital (E/C.18/2012/CRP.10);
  - f) Modèle de convention des Nations Unies et mécanismes mis en place dans le contexte des changements climatiques (E/C.18/2012/CRP.6);
  - g) Échange de renseignements (E/C.18/2012/CRP.2);
  - h) Règlement des différends : projet de guide des procédures d'accord amiable (E/C.18/2012/CRP.8);
  - i) Renforcement des capacités (E/C.18/2012/CRP.12);
  - j) Imposition et utilisation des technologies mobiles (E/C.18/2012/CRP.13);
  - k) Imposition des projets de développement;
  - l) Classification des entités hybrides (E/C.18/2012/CRP.7);

---

<sup>1</sup> On trouvera des renseignements complémentaires sur les participants à l'adresse suivante : <http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/index.htm>.

- m) Article 5 : sens de l'expression « projets connexes » (E/C.18/2012/CRP.5);
  - n) Établissements stables et taxe sur la valeur ajoutée dans les échanges internationaux (E/C.18/2012/CRP.9);
  - o) Article 8 : questions relatives aux transports (E/C.18/2012/5);
  - p) Investissement direct étranger et imposition des sociétés (E/C.18/2012/CRP.11).
4. Dates et ordre du jour de la neuvième session du Comité.
  5. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa huitième session.

## Chapitre II

### Organisation de la session

#### Ouverture de la session et adoption de l'ordre du jour

4. Le 15 octobre 2012, Armando Lara Yaffar, Président du Comité d'experts, a ouvert la huitième session. Il a indiqué que les travaux les plus urgents qui attendaient le Comité concernaient le manuel des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement et l'examen du traitement fiscal des honoraires perçus en rémunération de services techniques selon 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). Il a également formulé l'espoir que des révisions du Modèle de convention des Nations Unies soient réalisées plus régulièrement à l'avenir, tout en reconnaissant les problèmes de ressources qui se posaient.

5. Alexander Trepelkov, Directeur du Bureau du financement du développement du Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat, a souhaité la bienvenue aux membres du Comité et aux observateurs.

6. M. Trepelkov a rendu compte de l'examen par le Conseil économique et social du rapport du Comité sur les travaux de la septième session (E/2011/45). Le Conseil, dans sa résolution 2012/33 adoptée à sa session de fond en juillet 2012, s'est félicité des activités que menait le Comité pour s'acquitter de son mandat et a engagé le Comité à poursuivre ses efforts à cet égard. En outre, le Conseil a pris note de la version révisée de 2011 du Modèle de convention des Nations Unies. Bien que le Conseil n'ait pas jugé nécessaire de demander aux pays de présenter, comme le proposait le Comité dans son précédent rapport, leur position sur le Modèle de convention, le Secrétariat publiera sur son site Internet les éventuelles communications dont les États Membres lui ont fait part à ce sujet.

7. M. Trepelkov a noté que, dans cette même résolution, le Conseil économique et social avait salué les travaux qu'effectuait le Bureau du financement du développement en vue d'organiser, dans le cadre de son mandat, un programme de renforcement des capacités en matière de coopération fiscale internationale afin de permettre aux pays en développement de se doter de régimes fiscaux plus efficaces et plus performants. Sur la base de la mise à jour de 2011 du Modèle de convention des Nations Unies, les futures mesures de renforcement des capacités viseront à permettre aux pays en développement d'être mieux à même de négocier, d'administrer et d'interpréter les conventions fiscales.

8. Le Conseil économique et social a également pris note, dans sa résolution 2012/33, du rapport du Secrétaire général sur le rôle et les travaux du Comité (E/2012/8). Dans la conclusion de ce rapport, établi en consultation avec les membres du Comité ainsi qu'avec les organisations internationales compétentes, le Secrétaire général indiquait que le Comité était bien placé pour apporter une contribution particulière, pratique et durable à l'amélioration de la coopération dans le domaine de la fiscalité internationale tout en continuant d'explorer les possibilités d'améliorer les synergies entre les activités de l'ONU et celles des autres organisations internationales et des organismes régionaux dans les domaines de l'élaboration des politiques et du renforcement des capacités.

9. Les délégations et les membres du Comité s'accordaient largement à penser que des ressources supplémentaires étaient nécessaires d'urgence à l'appui des travaux du Comité et pour permettre à celui-ci de s'acquitter de son mandat et, à cet égard, le Conseil économique et social a, dans la même résolution, prié le Secrétaire général « de lui rendre compte des nouveaux progrès accomplis pour ce qui est de renforcer les travaux du Comité et sa collaboration avec les organes multilatéraux concernés ainsi que les organisations régionales et sous-régionales compétentes » et décidé de tenir au premier semestre de 2013 une réunion d'une journée en vue d'examiner la coopération internationale en matière fiscale, y compris les mécanismes institutionnels permettant de promouvoir une telle coopération, avec la participation des autorités fiscales nationales.

10. Compte tenu du fait que les membres actuels du Comité achèveront leur mandat de quatre ans à la fin de juin 2013, M. Trepelkov a tenu, à cette huitième session, à les remercier des travaux qu'ils ont effectués en cette qualité.

11. Le Président a remercié Liselott Kana d'avoir accepté d'être le rapporteur de la session. Il a présenté l'ordre du jour provisoire (E/C.18/2012/1) au Comité, qui l'a adopté. Le résumé qui suit rend compte des débats consacrés aux différents points de l'ordre du jour, sans nécessairement suivre l'ordre chronologique dans lequel ces débats se sont tenus.

## Chapitre III

### **Discussion et conclusions concernant les questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale**

#### **A. Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement**

12. M. Stig Sollund, Coordonnateur du Sous-Comité chargé des questions pratiques concernant les prix de transfert, à qui il revient d'établir le Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement, a présenté le point de l'ordre du jour. Il a également présenté un document de séance sur la question (E/C.18/2012/CRP.1), ainsi que les projets de chapitres du Manuel. Le Coordonnateur a demandé aux membres du Comité de se prononcer en faveur de l'adoption et de la publication du Manuel.

13. M. Sollund a indiqué que le Manuel, plusieurs fois réédité au fil du temps, devait être un document « évolutif » pour atteindre son objectif qui est de donner des orientations et des conseils aux pays en développement à propos des questions pratiques qui risquent de se poser à eux en ce qui concerne les prix de transfert. Il a précisé que le Sous-Comité avait eu pour mandat de chercher à assurer une harmonisation générale des dispositions du Manuel et de celles des Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, établis par l'Organisation de développement et de coopération économiques (OCDE), étant donné que les pays développés comme les pays en développement ont largement recours à ces principes.

14. M. Sollund a présenté le Manuel des Nations Unies dans un contexte plus large, l'inscrivant dans l'esprit du Consensus de Monterrey, par lequel la communauté internationale s'était engagée à aider les pays en développement à mobiliser leurs ressources nationales. M. Sollund a fait observer que le Comité s'était attelé à la rédaction du Manuel non seulement parce que cela fait partie de son mandat qui consiste à examiner les questions qui se posent dans le domaine de la fiscalité internationale, mais aussi parce que ce travail complète les indications qui sont données dans la mise à jour de 2011 du Modèle de convention à propos de l'application, prévue à l'article 9, du « principe de pleine concurrence ».

15. M. Sollund a fait observer que si les neuf premiers chapitres du Manuel étaient établis sur la base d'un consensus, le chapitre 10, consacré aux pratiques des pays, exposait les pratiques de l'Afrique du Sud, du Brésil, de la Chine et de l'Inde, telles qu'elles étaient présentées par les autorités de ces pays. On avait considéré qu'il n'était ni indiqué ni possible de rechercher une opinion consensuelle à propos de la façon dont ces autorités avaient exposé leurs propres pratiques nationales. M. Sollund a remercié les Gouvernements chinois, indien, japonais, malaisien et sud-africain d'avoir accueilli les cinq séances de travail du Sous-Comité et a exprimé sa gratitude envers les personnes qui ont participé à la rédaction du Manuel.

16. À la suite des observations liminaires du Coordonnateur, les membres du Sous-Comité ont fait des présentations générales des chapitres proposés, soulignant, pour chacun d'entre eux, l'objet et l'approche adoptée : T. P. Ostwal a présenté le

chapitre 1 introductif et le chapitre 5 sur la comparabilité; Michael Kobetsky, le chapitre 2 sur le cadre des affaires et le chapitre 4 sur le renforcement des capacités; Keiji Aoyama, le chapitre 3 sur le cadre juridique; Monique van Herksen, le chapitre 6 sur les méthodes; Kyung Geun Lee, le chapitre 7 sur la documentation; Julius Bamidele, le chapitre 8 sur les audits; Carol Dunahoo, le chapitre 9 sur le règlement des différends. Ces exposés généraux ont été suivis par une présentation supplémentaire de Tizhong Liao sur l'expérience de la Chine dans le domaine des prix de transfert, en guise d'illustration des éléments contenus dans le chapitre 10, consacré aux pratiques des pays.

17. Répondant à certaines préoccupations exprimées par le United States Council for International Business à propos du Manuel, M. Sollund a fait observer que le Comité n'avait pas pour tâche de légiférer et que le Manuel avait pour objet de donner des indications. De surcroît, le Comité ne disposait en pratique ni du temps ni des ressources nécessaires pour organiser une consultation publique. M. Sollund a exposé la démarche qu'avait adoptée le Sous-Comité pour l'établissement du Manuel et fait observer qu'elle avait associé toutes les parties, en permettant à chacun – entreprises, conseillers, pays développés et pays en développement – de s'exprimer, ce qui avait abouti à un résultat équilibré.

18. Certaines questions de fond concernant le Manuel ont été débattues et il a été convenu que les références aux Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert ne devraient pas renvoyer à une édition particulière de ces principes.

19. Les membres du Comité ont approuvé et adopté le Manuel. Ils ont en outre demandé qu'il paraisse dès que possible sous forme imprimée, qu'il soit librement disponible sous forme téléchargeable à partir du site Internet du Bureau du financement du développement du Secrétariat et qu'il soit traduit dans les six langues officielles de l'Organisation.

20. Le Sous-Comité a été remercié de son travail remarquable et, sa mission étant accomplie, il a été dissous. Le Comité a prié M. Sollund de collaborer avec le Secrétariat à la préparation du Manuel en vue de sa publication, en procédant notamment à des modifications rédactionnelles de forme et en veillant à sa cohérence terminologique. Il a été convenu que les observations concernant d'éventuelles incohérences ou erreurs seraient reçues jusqu'au 15 novembre 2012 mais que les questions de fond ne seraient pas prises en considération pour la première version du Manuel. Les questions qui ne pourraient être réglées à ce stade seraient recueillies par M. Sollund jusqu'au 30 juin 2013 et regroupées dans une liste de points à transmettre aux nouveaux membres du Comité en vue d'un examen futur et d'une éventuelle prise en considération dans les éditions ultérieures.

21. Dans un domaine connexe, le Secrétariat a appelé l'attention du Comité sur une note consacrée aux ressources affectées à l'assistance technique et au renforcement des capacités en matière de prix de transfert (E/C.18/2012/CRP.14). Cette note était principalement le travail d'un consultant, Joel Cooper, qui avait procédé à un examen des moyens d'assistance technique et de renforcement des capacités mis à la disposition des pays en développement par les organisations compétentes, sur la base d'exposés succincts présentés par ces dernières. Il a été proposé d'approfondir ce travail, qui pourrait ainsi constituer une annexe utile de la prochaine édition du Manuel des Nations Unies. Des observations à ce sujet étaient sollicitées jusqu'au 31 décembre 2012.

## **B. Mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement**

22. Le Coordonnateur du Sous-Comité chargé d'examiner la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies, Robin Oliver, a indiqué que la mise à jour et la publication, en anglais, du Modèle avaient été menées à bonne fin. Selon M. Oliver, le Comité avait non seulement mis à jour le modèle mais aussi tiré au clair les différences qui existaient entre celui-ci et le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (le modèle de l'OCDE). Le Coordonnateur a noté que ces deux modèles n'étaient pas concurrents mais complémentaires et a remercié les membres du Sous-Comité et le Secrétariat de leur contribution à la mise à jour. Il a rappelé que des mises à jour régulières et fréquentes étaient nécessaires afin que le modèle des Nations Unies reste utile, pour autant que l'état des ressources le permette.

23. Le Secrétaire par intérim du Comité, Michael Lennard, a indiqué que la traduction du Modèle de convention était engagée et que la version anglaise était disponible à la Librairie des Nations Unies. M. Lennard a précisé que si la mise en forme finale et la publication de la mise à jour ont eu lieu en 2012, cette version du Modèle de convention est néanmoins désignée comme la version mise à jour de 2011 parce que c'est à sa septième session annuelle, tenue en 2011, que le Comité a pris les décisions de fond à son sujet et en a officiellement arrêté le texte final.

24. M. Lennard a également appelé l'attention des membres du Comité et des observateurs sur la note du Secrétariat contenant un bref résumé des articles du Modèle de convention des Nations Unies (E/C.18.2012/3) et leur a demandé de communiquer avant le 31 décembre 2012 leurs observations sur cette version de la note, en vue de sa publication sur le site Internet.

## **C. Le Modèle de convention des Nations Unies et les mécanismes mis en place dans le contexte des changements climatiques**

25. La Coordonnatrice du Groupe de travail sur les aspects des conventions fiscales liées aux mécanismes mis en place dans le contexte des changements climatiques, Claudine Devillet, a présenté la note sur les questions afférentes aux conventions fiscales soulevées par l'octroi et le commerce de permis d'émission et de crédit d'émission, au regard du Modèle de convention des Nations Unies (E/C.18/2012/CRP.6). M<sup>me</sup> Devillet a fait observer qu'elle présentait une première version de cette note, établie par un groupe de travail restreint qui s'était surtout intéressé aux questions pour lesquelles des éclaircissements et des informations en retour étaient nécessaires. Ce projet de note exposait des points de vue quelque peu divergents des différents membres du groupe de travail. La Coordonnatrice a formulé l'espoir que le débat sur la question serait utile et que les observations reçues pourraient être incorporées dans la note, laquelle serait publiée sur le site Internet du Comité. Le Groupe de travail solliciterait également des réactions écrites de la part des membres du Comité. Une version mise à jour de la note serait présentée à la neuvième session annuelle du Comité, en 2013.

26. Les questions de fond examinées concernaient les mécanismes fondés sur le marché établis en application du Protocole de Kyoto, comme les échanges de droits d'émission, le mécanisme pour un développement propre, le mécanisme de mise en œuvre conjointe et les activités liées à l'utilisation des terres, aux changements d'affectation des terres et à la foresterie. Les autres systèmes de plafonnement et d'échange seraient cependant suffisamment comparables pour que l'analyse aux fins des conventions fiscales de ces mécanismes fondés sur le marché puisse aussi leur être appliquée.

27. Le débat a essentiellement porté sur les questions que pourrait soulever, du point de vue des conventions fiscales, l'octroi de permis d'émission par des autorités nationales ou régionales, les échanges transfrontières de ces services, ainsi que la délivrance et les échanges de réductions d'émissions certifiées, d'unités de réduction d'émissions et d'unités d'absorption. Il a été noté que ces permis pouvaient être vendus aux enchères ou dans d'autres conditions ou encore accordés gratuitement, et qu'il existait pour les pays différentes manières d'envisager les activités liées aux permis d'émission comme des sources de revenus.

### **Octroi de permis et de crédits d'émission**

28. M<sup>me</sup> Devillet a fait observer que lorsqu'un permis d'émission est accordé gratuitement, une minorité de pays considèrent qu'il constitue un revenu imposable au moment où il est octroyé. La majorité des pays considèrent que les permis d'émission constituent des revenus au moment précis où ils sont vendus ou utilisés et ils les imposent donc à ce moment.

29. La Coordonnatrice a fait observer qu'en général, l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies (bénéfices des entreprises) serait applicable lorsqu'un permis d'émission est accordé à une entreprise. Les bénéfices réalisés au moment de l'octroi du permis seraient imposables dans le pays de résidence, sauf s'ils sont applicables à un établissement stable situé dans l'autre État contractant. En conséquence, si l'entreprise exerce des activités polluantes dans l'autre État contractant, celles-ci seraient généralement exercées par l'intermédiaire d'une installation constituant un établissement stable et les bénéfices tirés de l'octroi du permis d'émission seraient imputables à cet établissement et seraient imposables dans l'État où il est situé.

30. M<sup>me</sup> Devillet a précisé que le cas des permis d'émission accordés gratuitement aux entreprises par les gouvernements a été pris en considération dans l'analyse parce qu'au cours de la période d'essai initial du système de plafonnement et d'échange de l'Union européenne (le Système communautaire d'échange de quotas d'émission), les permis d'émission avaient été accordés gratuitement. Cette mesure visait à établir un nombre suffisant de permis et à laisser aux entreprises européennes le temps de s'adapter à un système de permis d'émission fondé sur le marché.

31. M<sup>me</sup> Devillet a noté que, depuis le début de 2012, les émissions polluantes de tous les vols intérieurs ou internationaux à destination ou en provenance des aéroports de l'Union européenne sont couvertes par le Mécanisme d'échange de droit d'émissions<sup>2</sup>. En application de l'article 8 du Modèle de convention des

---

<sup>2</sup> L'application du mécanisme aux vols à destination et en provenance de l'Union européenne a depuis lors été reportée : voir [http://ec.europa.eu/clima/news/articles/news\\_2012111202\\_en.htm](http://ec.europa.eu/clima/news/articles/news_2012111202_en.htm).

Nations Unies, une entreprise étrangère exerçant de telles activités de transport ne serait en conséquence imposable au titre de bénéfices dont il peut être déterminé qu'ils sont le résultat de l'octroi à titre gratuit de permis d'émission par un gouvernement que dans l'État où se trouve le siège de sa direction effective, même si ces bénéfices sont imputables à un établissement stable situé dans un autre État.

32. En théorie, des permis d'émission pourraient être accordés à des propriétaires de biens immobiliers, mais pas au titre de leurs activités d'entreprise. Le revenu dégagé au moment de l'octroi d'un permis à titre gratuit relèverait par conséquent de l'article 6 du Modèle de convention des Nations Unies et serait considéré comme un revenu de la propriété immobilière. Il a été convenu qu'un exemple devrait être donné afin d'éclaircir la question.

33. L'article 6 s'appliquerait également au revenu tiré de l'octroi d'un permis lié à des activités agricoles ou forestières, qui sont expressément couvertes par son paragraphe 1. Une certaine opposition s'est manifestée contre l'idée, avancée dans la note, selon laquelle le revenu tiré d'activités minières serait traité différemment des revenus des exploitations agricoles ou forestières visées à l'article 6. M<sup>me</sup> Devillet a accepté de se pencher sur la question et de proposer une formulation appropriée à ce sujet.

34. M<sup>me</sup> Devillet a relevé le point de vue, exprimé dans la note, selon lequel les articles 12 et 14 du Modèle de convention des Nations Unies, concernant les redevances et les professions indépendantes, ne s'appliquent pas à l'octroi de permis d'émission.

35. Les revenus dégagés au moment de l'octroi d'un permis à titre gratuit seraient généralement couverts par les articles 6, 7 ou 8 du Modèle de convention des Nations Unies. L'article 21 serait toutefois applicable dans les cas où les émissions de gaz à effet de serre au titre desquelles les permis sont octroyés ne résulteraient pas d'activités d'entreprise. M<sup>me</sup> Devillet a accepté de rechercher si cette question est pertinente au regard du Modèle, notamment dans les cas dits « triangulaires ».

36. Les crédits d'émission n'ont pas été examinés séparément des permis d'émission en raison des analogies qu'ils présentent du point de vue des questions afférentes aux conventions fiscales pouvant se poser.

### **Échange de permis et de crédits d'émission**

37. Il n'existe pas de définition établie au plan international des permis et des crédits d'émission. D'une manière générale, il faut se référer aux règles comptables et au droit fiscal internes pour déterminer si les permis et les crédits d'émission doivent être traités comme des biens ou comme des actifs incorporels. On s'est accordé à penser que les délibérations futures du groupe de travail devraient inclure des travaux sur les définitions et les qualifications des permis et des crédits d'émission. Il a en outre été convenu que, dans le contexte des échanges, il conviendrait d'utiliser le terme d'« aliénation » et non celui de « cession » pour tenir compte du fait qu'il peut exister des situations dans lesquelles les permis ou les crédits d'émission doivent être remis aux autorités.

38. Le commerce des permis et des crédits d'émission ainsi que l'imposition des revenus, qui dépendent des dispositions du droit interne, sont couverts par les articles 6, 7 et 8 du Modèle de convention des Nations Unies. Sous certaines conditions, le revenu tiré de l'aliénation de permis ou de crédits d'émission peut

également être classé parmi les gains en capital provenant de biens incorporels, auquel cas l'article 13 s'appliquerait.

39. Le revenu tiré par une entreprise d'un État contractant de l'aliénation d'un permis ou d'un crédit d'émission qui lui a été directement accordé au titre d'activités polluantes menées par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'autre État contractant serait généralement imputable, en tout ou en partie, à cet établissement.

40. Le revenu que tire une entreprise de l'aliénation d'un permis d'émission qui lui a été directement accordé au titre d'activités polluantes menées par l'intermédiaire d'un établissement stable serait généralement imputable à cet établissement même si celui-ci n'a pas participé à l'aliénation. En ce qui concerne les permis acquis sur des marchés secondaires, aucune règle précise n'existe. Leur imposition dépendrait donc des circonstances.

41. Au cas où une entreprise résidente d'un État contractant a obtenu un permis d'émissions lié aux activités polluantes d'un établissement stable situé dans un autre État contractant et transfère ce permis à une autre partie d'elle-même, la juste valeur de marché du permis à la date du transfert peut être prise en considération aux fins de déterminer les bénéfices imputables à cet établissement stable.

42. Le revenu que tire une entreprise étrangère de l'aliénation d'un crédit d'émission qui lui a été accordé relativement à un projet qu'elle détient (en tout ou en partie) peut être imposé dans le pays hôte où ce projet constitue un établissement stable. Ce revenu peut aussi être imposé dans le pays hôte lorsque l'entreprise étrangère a assuré des services dans le cadre d'un accord de développement de projet par l'intermédiaire d'un établissement stable et que les bénéfices tirés de l'aliénation sont imputables à ce dernier.

43. Les bénéfices tirés de l'aliénation d'un crédit d'émission acquis par une entreprise sur le marché secondaire ne sont pas imputables à un établissement stable si celui-ci fait partie d'un projet dans le cadre du Mécanisme pour un développement propre. Dans ce cas, aucun lien direct n'existe entre le crédit et le projet mené dans le cadre du Mécanisme pour un développement propre qui l'a fait naître. La plupart des membres du Groupe de travail ont estimé que les crédits d'émission étaient des instruments fongibles.

44. Un traité bilatéral établi conformément au Modèle de convention des Nations Unies peut contenir une règle limitée de « force d'attraction ». Peut alors se poser la question de savoir si les bénéfices tirés de l'aliénation de permis ou de crédits d'émission établis dans l'autre État contractant qui ne sont pas imputables à un établissement stable peuvent être imposés dans cet État sur la base de ladite règle. Les membres du Groupe de travail se sont généralement accordés pour que la question de la « force d'attraction » soit ajoutée à la liste des points à examiner.

45. L'article 6 du Modèle de convention des Nations Unies vise les revenus tirés de biens immobiliers, en particulier les revenus tirés d'activités agricoles ou forestières, et il s'applique par conséquent lorsque les entreprises échangent des permis ou des crédits d'émission en rapport avec le revenu qu'elles tirent de biens immobiliers ou d'activités agricoles ou forestières. La note concluait qu'il ne s'appliquerait pas aux bénéfices tirés d'une revente ultérieure desdits permis ou crédits par des personnes pour lesquelles ces bénéfices ne proviendraient pas du revenu de leurs activités agricoles ou forestières. M<sup>me</sup> Devillet a accepté d'insérer

une précision pour tenir compte du fait que divers membres du Comité estiment que l'article 6 vise également les activités minières.

46. Étant donné que les émissions provenant des activités de navigation ne sont pas couvertes par les régimes de plafonnement et d'échange, l'article 8 du Modèle de convention des Nations Unies ne s'applique actuellement pas aux échanges de permis et de crédits d'émission. Il a été convenu que le Groupe de travail examinerait l'application de l'article 8 en ce qui concerne la navigation maritime et intérieure lorsque la mise à jour du commentaire de cet article aura été arrêtée.

47. En ce qui concerne la définition des biens immobiliers, il a été convenu d'ajouter une note indiquant que lors de la négociation du traité, les parties contractantes devraient préciser les cas dans lesquels elles considéreraient les permis ou crédits d'émission comme des biens immobiliers relevant soit de l'article 6, soit du paragraphe 1 de l'article 13.

48. Dans le cas où un établissement à but non lucratif aliène un permis ou un crédit d'émission, le paragraphe 6 de l'article 13 serait applicable, à moins que le paragraphe 1 de ce même article le soit.

49. La question de savoir si la location de permis ou de crédits d'émission relèverait de l'article 12 a également été examinée. La location de permis ou de crédits n'aurait cependant aucun sens dans le cadre du régime de plafonnement et d'échange du Protocole de Kyoto. M<sup>me</sup> Devillet a accepté d'éclaircir la question dans la note révisée. En ce qui concerne les prix de transfert, le Groupe de travail a demandé des conseils à des experts afin d'achever cette partie de la note.

50. M<sup>me</sup> Devillet et les autres personnes qui ont travaillé à l'établissement de la note ont été remerciées de leur examen approfondi des questions dont elles étaient saisies.

#### **D. Traitement fiscal des services**

51. La Coordinatrice du Sous-Comité sur le régime fiscal applicable aux services, Liselott Kana, a indiqué que les travaux sur les services se poursuivaient depuis 2009. Elle a rappelé qu'à la septième session annuelle, le Comité avait décidé d'engager les travaux sur les honoraires perçus en rémunération de services techniques en vue de présenter des résultats concrets à la session suivante, tout en visant à plus long terme la réalisation d'un examen complet des questions concernant les services au regard du Modèle de convention des Nations Unies. La Coordinatrice a ensuite invité le professeur Brian J. Arnold à présenter ses conclusions sur la base des documents qu'il avait préparés à l'intention du Secrétariat, pour le compte du Sous-Comité sur le régime fiscal applicable aux services (E/C.18/2012/4 et E/C.18/2012/CRP.4 et Add.1).

52. M. Arnold a déclaré que ses conclusions générales sur le traitement des services, comme il l'avait indiqué dans les documents qu'il avait établis pour les précédentes sessions annuelles, révélaient un manque de cohérence dans ce domaine, tant dans le Modèle de convention des Nations Unies que dans celui de l'OCDE. Avant d'exposer comment les services techniques sont traités dans différents articles du Modèle de convention des Nations Unies, il a relevé la difficulté fondamentale que présente la recherche d'une définition des termes

« services techniques », qui sont parfois utilisés pour désigner les services de gestion, les services de consultant ou encore les services administratifs.

53. Poursuivant son exposé, M. Arnold a indiqué qu'aucun article du Modèle de convention des Nations Unies ne traite de façon exhaustive de l'imposition des revenus au titre des services techniques. Celle-ci est actuellement couverte par plusieurs articles, principalement les articles 7 et 14, sauf en ce qui concerne les services spécialisés, par exemple la construction et les assurances. En application de l'article 7, les revenus ou les bénéfices tirés des services techniques peuvent être imposés par le pays de la source seulement si le contribuable non résident a un établissement stable dans ce pays et si lesdits revenus sont imputables à cet établissement. Aux termes de l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5, un établissement est considéré comme stable si le non-résident assure des services dans le pays de la source, pour un même projet ou pour des projets connexes, pendant plus de 183 jours d'une période quelconque de 12 mois. Cela permettrait au pays de la source d'imposer le revenu tiré de ces services. En ce qui concerne l'article 14, si un non-résident a une base fixe d'affaires dans le pays de la source, alors le revenu tiré de tout service assuré dans l'exercice d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant et imputable à cette base fixe est imposable dans ce pays. En outre, si le non-résident séjourne dans le pays de la source pendant au moins 183 jours et y assure des services, alors le revenu tiré de ces services est imposable dans ce pays.

54. M. Arnold a relevé la facilité avec laquelle une entreprise non résidente peut percevoir un revenu important dans le pays de la source sans y être assujettie à l'impôt. Ce problème est encore plus flagrant lorsqu'un résident rémunère un non-résident au titre de tels services, car ce paiement est souvent déductible des impôts dans le pays de la source. Cette érosion de l'assiette fiscale est, selon lui, encore aggravée dans le cas des transactions intragroupe des multinationales, de telles pratiques pouvant être utilisées aux fins de réduire le revenu imposable dans le pays de la source.

55. M. Arnold a ensuite présenté plusieurs solutions possibles pour traiter l'imposition des services de façon plus cohérente. Il n'a cependant préconisé aucune de ces solutions en particulier, laissant ce soin au Comité. Ces solutions possibles sont les suivantes :

a) Réviser le commentaire du Modèle de convention des Nations Unies pour y insérer un examen neutre, non assorti des recommandations, des arguments pour et contre l'inclusion d'une disposition spécifique relative aux services techniques;

b) Procéder comme pour la première solution ci-dessus et exposer en outre un certain nombre de cas dans lesquels des dispositions spécifiques relatives aux services techniques ont été ajoutées à des traités bilatéraux en vigueur, sans faire de recommandation;

c) Réviser le commentaire pour y insérer un examen neutre et proposer une ou plusieurs autres dispositions possibles, que les pays seraient encouragés à adopter s'ils décidaient de prévoir dans leurs traités un traitement spécial des services techniques;

d) Réduire les limites de temps visées à l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5 et à l'alinéa b) du paragraphe 1 de l'article 14 où elles sont actuellement

de 183 jours. La nouvelle limite s'appliquerait soit à tous les services, soit aux seuls services techniques;

e) Réviser l'article 12 pour y inclure les services techniques relatifs au transfert de propriété intellectuelle ou en rapport avec celui-ci. Cette modification pourrait aussi se limiter à une inclusion dans le commentaire de l'article 12, sous la forme d'une disposition de rechange;

f) Réviser l'article 14 pour y inclure les conditions d'érosion de la base d'imposition du paragraphe 2 de l'article 15. Le pays de la source serait en droit d'imposer les paiements au titre des services de professions libérales ou d'autres activités indépendantes si ces paiements ont été effectués par un résident du pays de la source ou par un établissement stable d'un non-résident dans le pays de la source. Cette disposition pourrait être limitée aux services techniques et autres services similaires;

g) Réviser le paragraphe 3 de l'article 21, où le revenu tiré des services techniques pourrait être classé parmi les « autres revenus » et être ainsi visé par cette disposition. Aucune limite n'est actuellement applicable à l'imposition par le pays de la source en application du paragraphe 3 de l'article 21, mais une telle condition pourrait être ajoutée;

h) Ajouter un nouvel article, assorti d'un commentaire, traitant du revenu des services techniques. Tout en faisant remarquer que certains traités bilatéraux incluent une telle disposition, M. Arnold a soulevé un certain nombre de questions qui doivent sans doute être tranchées avant d'adopter cette solution. Ces questions sont celles de savoir quelles sont les conditions de l'imposition dans le pays de la source, quelle est la base de l'imposition (brute ou nette) dans ce pays et comment sont définis les services techniques. Une autre voie consisterait à inclure ces dispositions dans le commentaire en guise de solution de rechange, ce que fait l'OCDE dans le cas de la prestation de services techniques liés à un établissement stable;

i) Considérer qu'une filiale est un établissement stable de sa société mère non résidente et, par conséquent, que tout revenu que tire la société mère de services rendus à la filiale serait imputable à l'établissement stable et imposé par le pays de la source. Cela couvrirait les services intragroupes et pourrait être appliqué à différents types de services, pas seulement aux services techniques, mais ne devrait pas s'appliquer aux services assurés dans des situations de pleine concurrence. Dans ce cas particulier, il serait également nécessaire de décider quel traitement réserver aux services assurés par des entités apparentées.

56. M. Arnold a conclu la présentation de cette liste de solutions possibles pour traiter des honoraires perçus en rémunération de services techniques en notant que la majorité des membres du Sous-Comité préféreraient qu'un article distinct du Modèle de convention des Nations Unies soit consacré à cette question. Il a également observé qu'une définition claire des services techniques serait nécessaire si le Comité décidait de rédiger un nouvel article.

57. Après l'exposé, un certain nombre de participants ont pris la parole pour indiquer comment, à leur avis, il convenait de procéder, que ce soit en rédigeant un nouvel article ou en révisant les articles existants. Ceux qui n'envisageaient pas favorablement l'idée d'un nouvel article ont fait valoir qu'il existait d'autres moyens de remédier aux problèmes soulevés par M. Arnold que celui de recourir

prématurément à cette solution. Ils ont fait observer que la question de l'érosion de la base d'imposition n'est pas limitée aux services techniques, ni aux services en général. En ce qui concerne le problème tenant au fait que le commerce des services permet de gagner dans un laps de temps très court des revenus considérables, ils ont proposé d'y remédier en révisant l'article 5. Ils estimaient que ce problème ne se limitait pas aux services techniques et que le meilleur moyen de le résoudre était d'assouplir les conditions concernant l'existence d'un établissement stable. En ce qui concerne l'imposition du revenu brut par opposition au revenu net, ils ont fait observer que les services techniques étaient généralement des services hautement qualifiés qui donnaient lieu à de fortes rémunérations versées à des salariés ou à des sous-traitants, et que l'imposition sur une base brute risquait de se traduire par une double imposition. Ils estimaient que cela devait être évité ou que l'imposition devait être maintenue à un taux suffisamment bas.

58. Les raisons avancées pour recommander la rédaction d'un nouvel article étaient notamment les suivantes : a) par suite de l'évolution récente de l'économie mondiale, la part des services dans le produit intérieur brut (PIB) de la plupart des pays a augmenté, ce qui justifie la rédaction d'un nouvel article pour répondre à cette réalité, non seulement pour les services techniques mais pour les services en général; b) les pays en développement, notamment, sont les plus désavantagés par la situation actuelle parce que de nombreuses sociétés multinationales utilisent les services intragroupe pour transférer leurs bénéfices, les filiales situées dans les pays de la source déclarant des pertes. Les situations de ce type ont provoqué une grave érosion des bases d'imposition dans les pays en développement alors même que ceux-ci ont absolument besoin de recettes pour faire face aux problèmes de développement; c) la Communauté de développement de l'Afrique australe a montré la voie à cet égard en adoptant un nouvel article traitant des services techniques dans ses traités bilatéraux et en imposant le revenu brut à un taux relativement faible, ce qui est plus facile à administrer étant donné le manque de ressources humaines, sans imposer à l'économie un poids fiscal excessif.

59. Un autre groupe de membres du Comité et d'observateurs a fait observer qu'il serait risqué de fonder une éventuelle décision sur le fait qu'il existe quelques traités qui contiennent déjà un nouvel article sur les services techniques, parce que cela ne signifie pas nécessairement que les signataires d'un tel traité bilatéral étaient l'un comme l'autre en faveur du nouvel article. Cela pourrait simplement résulter d'un compromis consenti aux fins d'obtenir d'autres concessions. Ils ont aussi indiqué qu'il fallait examiner plus avant toutes les conséquences économiques des transferts de charges fiscales et déterminer ce que recouvrent exactement les services techniques ainsi que leur importance économique pour les pays. En conclusion, ils ont recommandé d'entreprendre une étude complémentaire pour répondre à ces questions avant de décider s'il fallait rédiger un nouvel article sur les services techniques ou régler le problème autrement.

60. Après des débats nourris, il a été décidé par la majorité des membres et des observateurs qu'il y aurait un nouvel article traitant des services techniques. Les questions à considérer dans cet article seront notamment les suivantes :

a) Une définition ou un aperçu général de ce qui peut être considéré comme des « services techniques »;

b) Les modalités selon lesquelles le service est assuré, notamment la question de savoir si une présence physique est nécessaire dans le pays de la source. Si tel est le cas, il faut définir un seuil pour cette présence;

c) La question de savoir si l'attribution de droits d'imposition au pays de la source est justifiée lorsque la rémunération des services est assurée par un résident de ce pays ou par un établissement stable situé dans celui-ci.

Il a par ailleurs été décidé qu'une étude plus complète des services et de leur imposition devrait être réalisée. Jacques Sasseville, Chef de l'Unité des conventions fiscales de l'OCDE, et Tizhong Liao, membre du Comité, ont accepté d'assurer la liaison en vue de la réalisation de ce travail de fond.

61. Les membres du Comité ont remercié le Sous-Comité sur le régime fiscal applicable aux services de sa contribution utile. Le Sous-Comité poursuivra ses travaux jusqu'à la fin de juin 2013 en vue d'examiner les questions susmentionnées et d'établir un texte qui sera publié sur le site Internet de l'ONU. Des considérations supplémentaires, le cas échéant, seront présentées à la prochaine session annuelle. M. Arnold a lui aussi été remercié de ses documents très utiles et de sa présence à la session annuelle.

## **E. Échange de renseignements**

62. Robin Oliver, membre du Comité, a fait le point de la question des échanges de renseignements. Il a rappelé que le Comité s'était principalement employé à mettre à jour l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies puis a fait état de progrès réalisés dans ce domaine à l'OCDE. Les trois points ci-après ont été examinés par le Comité :

a) La signification des termes « foreseeably relevant », au paragraphe 1 de la version anglaise de l'article;

b) Les demandes de renseignements concernant les groupes de contribuables;

c) Les échanges automatiques de renseignements, par opposition aux échanges à la demande.

63. Estimant que ces questions appelaient une analyse complémentaire et compte tenu du fait que ses membres actuels achèveront leur mandat le 30 juin 2013, le Comité a décidé de les inclure dans une liste de points dont il recommandera un examen complémentaire par les nouveaux membres. En ce qui concerne le point b) ci-dessus, un membre du Comité a mentionné l'importance que revêt la mise en place du registre des contribuables pour tirer pleinement parti de l'échange automatique de renseignements. Un autre membre du Comité a proposé d'envisager la question de l'utilisation des renseignements à des fins autres que la fiscalité, qui a été ajoutée à la liste des points à examiner par les nouveaux membres.

## F. Article 5 : le sens de l'expression « projets connexes »

### Projets connexes

64. L'examen de la question des projets connexes a été facilité par une note établie par Claudine Devillet (E/C.18/2012/CRP.5) consacrée à la disposition de l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5, ainsi libellé :

« 3. Un établissement stable peut comprendre aussi :

...

b) La fourniture, par une entreprise, de services, y compris de services conseils, par l'intermédiaire d'employés ou autre personnel engagés par l'entreprise à cette fin, mais seulement si des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) dans un État contractant pour une période ou des périodes totalisant plus de 183 jours d'une période de 12 mois commençant ou s'achevant au cours de l'année fiscale concernée. »

65. Présentant sa note, M<sup>me</sup> Devillet a rappelé que le Comité avait demandé, à sa session précédente, qu'une telle note soit établie pour éclaircir le sens de l'expression « projets connexes » dans le contexte de l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5. Elle a mentionné la principale conclusion du Sous-Comité sur le régime fiscal applicable aux services, selon laquelle cette expression était utilisée comme un critère pour déterminer s'il existe un établissement stable lorsque les services sont assurés dans le pays de la source par des salariés ou d'autres membres du personnel d'une entité non résidente pendant une période définie par le seuil, en l'occurrence un seuil de présence de plus de 183 jours. À cet égard, la question de savoir si différents projets peuvent être regroupés est fondamentale aux fins du « critère de la présence ».

66. M<sup>me</sup> Devillet a cependant indiqué qu'un autre membre du Comité et du Sous-Comité, Anita Kapur, tenait une interprétation différente quant à la présence physique du personnel assurant des services dans le pays de la source, et l'a invitée à présenter son point de vue. M<sup>me</sup> Kapur a fait savoir qu'elle convenait que le service devait être assuré à une entité du pays de la source mais rejetait l'idée que l'activité afférente à ce service devait avoir lieu dans ce même État. Elle estimait que la présence physique du personnel ou des salariés n'était pas requise aux termes de l'article, lequel concerne le lieu auquel le service est destiné et non celui où l'activité correspondante est menée. La condition que « des activités de cette nature se poursuivent [...] dans un État contractant » n'implique pas, à son avis, une « exécution » dans cet État – il suffit que le service soit assuré à l'État contractant. Ces deux interprétations ont fait l'objet d'un débat mais aucune conclusion n'a été tirée.

67. M<sup>me</sup> Devillet a également indiqué que l'alinéa c) du paragraphe 1 de l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies, qui traite de la « force d'attraction », pourrait finalement être l'endroit approprié pour répondre aux préoccupations de M<sup>me</sup> Kapur. Elle a en outre fait observer que sa note avait pour objet d'exposer le sens de l'expression « projets connexes » dans le contexte de l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5.

68. La nature des services et des modalités selon lesquelles ils sont assurés ont évolué au fil des ans. Dans ces conditions, il n'est pas rare qu'une entité située hors d'un pays assure les services dans ce pays après y avoir exercé une présence physique de courte durée, parfois uniquement aux fins d'y installer du matériel. Dans ce cas, certains intervenants ont fait valoir que le libellé du Modèle de convention peut établir l'existence d'un établissement stable si d'autres conditions nécessaires sont remplies mais d'autres participants ont estimé que cette interprétation ne pouvait être étayée ni par le libellé de l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5 ni par une lecture correcte du traité. D'autres intervenants ont par ailleurs indiqué qu'ils avaient, en qualité de négociateurs d'un traité, accepté le libellé de l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5, étant entendu qu'il signifiait qu'une présence physique dans l'État de la source était une condition nécessaire de l'existence d'un établissement stable.

69. Au cours du débat, la plupart des intervenants ont estimé que l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5 exigeait une présence physique. D'autres orateurs, en revanche, estimant que le libellé de cette disposition n'était pas très clair, ont proposé que les pays souhaitant faire en sorte qu'une présence physique soit exigée utilisent un libellé qui exprime explicitement cette condition, comme c'est le cas par exemple de la variante figurant dans le modèle de l'OCDE. D'autres intervenants ont en revanche estimé que la présence physique n'était pas nécessaire pour que cette disposition s'applique.

70. Un membre du Comité a indiqué que celui-ci ne devait pas se contenter d'éviter les difficultés ou tenter d'écarter les préoccupations soulevées par un certain nombre de pays, étant donné que ces vues divergentes quant à l'interprétation du texte risquaient d'aboutir à des conflits, voire à des litiges portés devant les tribunaux, ce qui aurait de lourdes conséquences financières pour les contribuables et les administrations nationales. Le Comité devait, par ses travaux, s'employer à aider les pays en signalant ces différences d'interprétation de sorte que lorsque ceux-ci engagent des négociations en vue de conclure une convention fiscale bilatérale, ils puissent examiner et régler ces questions. L'établissement d'un document exposant ces différentes possibilités a été recommandé.

71. À la suite de cette recommandation, M<sup>me</sup> Devillet a expliqué pourquoi la condition exprimée par l'expression « pour le même projet ou un projet connexe » était considérée du point de vue de l'entreprise assurant le service et non de celui du consommateur, cette interprétation étant conforme à celle du commentaire de l'OCDE. En fait, a-t-elle fait valoir, si une entreprise assure des services à un consommateur au titre de deux projets différents par l'intermédiaire de deux départements différents n'employant pas le même personnel, alors les deux projets ne sont pas apparentés et, en conséquence, la condition susmentionnée ne peut être remplie. M<sup>me</sup> Devillet a cependant indiqué que deux membres du Sous-Comité étaient en désaccord avec cette interprétation.

72. L'observation faite par Liselott Kana concernait le fait que dans le commentaire du modèle de l'OCDE, le point de vue de l'entreprise assurant un service est seulement considéré dans le cas d'un « même » projet, et que l'on ne pouvait par conséquent pas supposer automatiquement que cela s'applique dans le cas de « projets connexes ». La seconde observation, formulée par M<sup>me</sup> Kapur, revient à dire qu'il conviendrait de considérer tant le point de vue de l'entreprise

assurant le service que celui du consommateur aux fins de déterminer s'il existe un « même projet ou un projet connexe ».

73. Certains membres du Comité et d'autres participants étaient du même avis que M<sup>me</sup> Devillet mais, selon d'autres, la disposition relative à un « même projet ou un projet connexe » avait pour objet d'éviter une situation dans laquelle une entreprise ne souhaitant pas avoir un établissement stable dans un pays où il assure des services scinderait le projet en plusieurs parties différentes pour se soustraire à la condition prévoyant un seuil de 183 jours au cours d'une même période de 12 mois. Dans ces conditions, il semble logique d'envisager cette disposition du point de vue du consommateur, et non de celui d'une entreprise qui tente de s'y soustraire. D'autres membres du Comité ont estimé que pour éviter les difficultés et les restrictions qu'implique l'utilisation du libellé « pour le même projet ou un projet connexe », il suffirait de ne pas inclure ce libellé dans le texte du traité; ils ont en outre estimé que leur point de vue devrait aussi être consigné dans le document susmentionné.

74. M<sup>me</sup> Kapur a précisé sa position en indiquant que si deux projets ne sont manifestement reliés l'un à l'autre ni du point de vue de l'entreprise ni de celui du consommateur, alors il n'y a pas de problème. Cependant, a-t-elle poursuivi, si l'on considère le cas hypothétique d'une société d'un pays de la source achetant des machines à une société non résidente et faisant par ailleurs appel aux services de cette même société non résidente afin qu'elle lui procure des logiciels pour faire fonctionner cette machine, il s'agit alors manifestement du même projet ou, du moins, de deux projets qui sont connexes du point de vue du consommateur. Or, la machine et le logiciel peuvent être procurés par deux départements différents du fournisseur. Dans ce cas, a-t-elle conclu, il convient d'appliquer la disposition pour déterminer qu'il existe un établissement stable, dès lors que les autres critères sont remplis.

75. Il a finalement été recommandé que M<sup>me</sup> Devillet remanie sa note, pour y exposer le type de situation mentionné par M<sup>me</sup> Kapur et en tenant compte des autres observations qui ont été faites. M<sup>me</sup> Kana a accepté d'apporter sa contribution à la rédaction de ce document au sein du Sous-Comité, afin qu'il soit également tenu compte de ses observations concernant la distinction entre « même projet » et « projet connexe ».

## **G. Règlement des différends : projet de guide de procédure d'accord amiable**

76. Un guide de procédure d'accord amiable (E/C.18/2011/CRP.4), établi par le Sous-Comité sur le règlement des différends, a été présenté au Comité, pour approbation, par la Coordinatrice, M<sup>me</sup> Devillet. Plusieurs membres du Comité avaient demandé que le guide soit modifié pour exprimer leur avis suivant lequel les contribuables ne devraient pas pouvoir, à la suite d'un règlement de contrôle fiscal, rouvrir leur dossier en engageant une procédure d'accord amiable. En conséquence, M<sup>me</sup> Devillet a remanié, conformément à cette recommandation, les passages contestés.

77. Les passages contestés et les solutions adoptées étaient les suivants :

a) Il a été convenu d'utiliser, au paragraphe 25 du guide, le texte du paragraphe 3 du commentaire de l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies;

b) En ce qui concerne les règlements de contrôle fiscal, un nouveau texte a été adopté au paragraphe 81, à la suite d'un débat et pour tenir compte de la position de certaines autorités fiscales. Il a été décidé qu'il conviendrait d'éviter d'inclure dans les règlements de contrôle fiscal une renonciation au droit d'engager une procédure d'accord amiable, surtout dans les cas d'activités ou d'opérations pouvant avoir des conséquences fiscales dans plus d'une juridiction. Si toutefois les autorités fiscales estiment qu'un règlement de contrôle fiscal peut prévoir de limiter un recours ultérieur du contribuable à une procédure d'accord amiable, elle devrait rendre cette politique publique;

c) Au paragraphe 141, il a été convenu de préciser les conditions d'application de l'article 25 lorsque le paragraphe 3 de l'article 9 du Modèle de convention des Nations Unies est applicable;

d) Au paragraphe 142, le passage ci-après a été supprimé :

« Le paragraphe 3 de l'article 9 n'empêche pas, techniquement, d'engager une procédure d'accord amiable mais lève la condition selon laquelle l'État A est tenu de procéder à un ajustement corrélatif approprié lorsque les conditions prévues audit paragraphe sont remplies. »

78. M<sup>me</sup> Devillet et le Sous-Comité sur le règlement des différends ont été remerciés de la qualité de leurs travaux et des progrès accomplis sur la question du règlement des différends internationaux.

## H. Renforcement des capacités

79. Ifueko Omoigui Okauru, Coordonnatrice du Sous-Comité sur le renforcement des capacités, a fait le point des travaux de ce dernier (E/C.18/2012/CRP.12), notamment la mise à jour du site Internet consacré au projet d'échange Sud-Sud de pratiques fiscales efficaces et la participation à une manifestation organisée par l'Institut africain pour la recherche sur le développement et par la Banque africaine de développement sur le rôle de la coopération Sud-Sud dans la mobilisation des ressources intérieures. La Coordonnatrice a aussi mentionné un projet d'expansion du réseau des correspondants de pays du site Internet.

80. Erika Siu, représentante du projet d'échange Sud-Sud, a rappelé la portée et les objectifs de ce dernier et présenté en détail les améliorations apportées à son site Internet. Comme suite à une demande adressée par le Comité, à la session précédente, au Sous-Comité sur le renforcement des capacités, Richard Gray et Chris Williams ont fait un exposé de l'utilisation de la technologie mobile aux fins de la fiscalité et des paiements des administrations, dont ils ont mis en évidence les risques et les possibilités.

81. Enfin, le secrétariat a fait le point de l'exécution de son nouveau programme de renforcement des capacités en matière de coopération fiscale internationale destiné aux ministères des finances et aux autorités fiscales nationales des pays en développement afin de les doter de régimes fiscaux plus efficaces et plus

performants capables de favoriser les niveaux d'investissement souhaités et de lutter contre la fraude fiscale. Il a notamment présenté à cet égard de nouveaux mandats prévus par la résolution 2012/33 du Conseil économique et social, les progrès des travaux de mise au point du « cours des Nations Unies sur les conventions concernant les doubles impositions », sur la base de la mise à jour de 2011 du Modèle de convention des Nations Unies, et d'autres initiatives de développement des capacités.

82. Le Sous-Comité et le secrétariat ont été remerciés de leur travail sur cet aspect important du développement des capacités. Au vu de ses travaux en cours, le Sous-Comité resterait actif jusqu'à la fin de juin 2013.

## **I. Imposition des projets de développement**

83. M. Sasseville, de l'Unité des conventions fiscales de l'OCDE, a présenté la question de l'imposition des projets de développement, question sur laquelle lui-même et Victor Thuronyi, du FMI, avaient régulièrement fait rapport au Comité lors des précédentes sessions annuelles. Il a rappelé qu'en 2006, dans un document de séance intitulé « Traitement fiscal des projets financés par des donateurs », l'idée suivant laquelle les donateurs devraient bénéficier d'une exonération totale des impôts au titre des projets qu'ils financent dans les pays en développement a été remise en cause. À la suite d'un examen de ce document, un projet de principes directeurs sur la réglementation du traitement fiscal des projets financés par des donateurs a été établi.

84. Un processus de consultation sur cette question a ensuite été engagé et tant les organismes donateurs que les administrations fiscales des pays en développement ont été contactés et informés des débats. Les donateurs n'ont malheureusement guère manifesté d'intérêt pour la question. Le Forum africain sur l'administration fiscale a quant à lui manifesté un intérêt mais, son ordre du jour ayant été très chargé, il n'a pas à ce jour engagé des consultations formelles ou des débats sur cette question.

85. MM. Sasseville et Thuronyi ont été remerciés de leurs travaux sur le sujet. Des voix se sont exprimées au sein du Comité pour que la question soit maintenue à l'ordre du jour, et certains membres ont indiqué qu'il fallait tenter de mieux faire connaître le projet de principes directeurs. Il a été convenu qu'à la prochaine réunion du Comité, un bref échange de vues aurait lieu quant aux moyens de faire mieux connaître la question aux pays, afin de poursuivre ces travaux.

## **J. Classification des entités hybrides**

86. Comme suite à une demande formulée par le Comité à sa septième session, M. Thuronyi a établi une note sur les règles de coordination en tant que solution face à l'arbitrage fiscal (E/C.18/2012/CRP.7). M. Thuronyi n'ayant pas pu assister à la huitième session, sa note a été présentée par le Secrétariat.

87. La principale conclusion de la note était que l'arbitrage fiscal international, qui résulte d'une situation dans laquelle une opération est traitée différemment, à des fins fiscales, par les pays qu'elle concerne, deviendra un phénomène plus fréquent, les contribuables cherchant à tirer parti de ces différences de traitement d'une

juridiction fiscale à l'autre. M. Thuronyi indique dans sa note que même s'ils appliquent des politiques fiscales différentes, les pays peuvent limiter cet arbitrage en instituant des règles d'harmonisation ou de coordination. Ces règles viseraient notamment à régler les problèmes de double résidence.

88. Les participants ont reconnu que la question de l'arbitrage en relation avec les entités hybrides était importante et devait être étudiée plus avant. Des voix ont cependant été exprimées au sein du Comité pour recommander de ne pas envisager la question sous un angle trop général. Après un débat, il a été convenu qu'il fallait commencer par étudier le problème dans le contexte de l'application d'un traité et de l'expérience de pays à cet égard, notamment de pays en développement. Henry Louie, Vice-Président du Comité, a proposé d'établir un document exposant comment les dispositions des conventions fiscales sont appliquées à cet égard aux États-Unis d'Amérique, et contenant des exemples de situations dans lesquelles des avantages sont accordés ou refusés, et pourquoi. L'offre de M. Louie a été acceptée. Il a été décidé que la note de M. Thuronyi, qui contient des précisions utiles sur certaines de ces questions, serait également diffusée en vue de la neuvième session. M. Thuronyi a été remercié de sa contribution.

## **K. Établissements stables et taxe sur la valeur ajoutée dans les échanges internationaux**

89. Comme en avait décidé le Comité à sa septième session, Jürg Giraudi a présenté un document sur les établissements stables et la taxe sur la valeur ajoutée dans les échanges internationaux (E/2011/45, par. 118). M. Giraudi a rappelé au Comité que son mandat ne se limitait pas aux questions relatives aux conventions fiscales. Plus de 150 pays appliquent une taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou une taxe sur les produits et services (TPS). La TVA/TPS, qui est une importante source de recettes pour les administrations fiscales, exerce sur la croissance économique des effets moins perturbateurs que les impôts sur le revenu. À ce jour, il n'y a guère de coordination en ce qui concerne l'imposition indirecte : mises à part les Conditions-cadres d'Ottawa sur la fiscalité (1998), qui concernent les questions d'imposition liées au commerce électronique, M. Giraudi a fait état des Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS (2011) et de la première réunion du Forum mondial de l'OCDE sur la TVA, tenue en novembre 2012. Il a indiqué qu'à son avis, un consensus international sur certaines questions afférentes à la TVA fait défaut et qu'il y a donc lieu de mener des travaux supplémentaires, tout en recommandant de faire attention à éviter les doubles emplois avec le travail réalisé par d'autres organisations, notamment l'OCDE. Celle-ci a cependant axé ses travaux sur la TVA applicable aux services et aux biens incorporels, et non aux biens corporels.

90. M. Giraudi a présenté la TVA comme un impôt indirect sur la consommation. La charge financière est supportée par le consommateur final, conformément au principe de destination. Les importations sont assujetties à une TVA à l'importation, la TVA sur la production locale est à la base du régime local de TVA et les exportations ne sont pas imposées.

91. M. Giraudi a ensuite donné des exemples illustrant les problèmes auxquels pourrait donner lieu la TVA lorsque les sociétés se livrent à des opérations commerciales transfrontières. Il a soulevé plusieurs questions à cet égard,

notamment celle de savoir si l'inscription d'un vendeur non résident à la TVA peut donner à celui-ci le statut d'établissement stable, et donc l'assujettir à l'impôt sur le revenu. Il a en outre soulevé la question de savoir quelles conséquences entraîneraient, du point de vue de la TVA, les ajustements des prix de transfert. Enfin, M. Giraudi a proposé de créer un groupe chargé d'étudier les conséquences transfrontières de la TVA, sur la base des différentes pratiques observées, et de recommander à terme, pour adoption, des pratiques optimales.

92. Les membres du Comité se sont déclarés en faveur d'une poursuite des travaux sur les questions soulevées par M. Giraudi. Il a cependant été convenu que les travaux futurs dans ce domaine ne devraient pas seulement porter sur les biens mais aussi sur les services. Il a été convenu que M. Giraudi et Marcos Pereira Valadão, en tant que membres du Comité, établiraient ensemble une note sur les questions transfrontières concernant la TVA, pour présentation à la neuvième session du Comité, en faisant appel le cas échéant aux contributions d'autres experts. M. Giraudi a été remercié de ses travaux et le Secrétariat a fait observer que c'était la première fois, depuis sa création, que le Comité envisageait d'examiner la TVA et la TPS, ce qui pourrait constituer une importante étape de ses travaux.

## **L. Article 8 : questions relatives aux transports**

93. Comme l'avait demandé le Comité, Ron van der Merwe a présenté avec Michael Lennard, du secrétariat, une note sur les activités auxiliaires au sens de l'article 8 (E/C.18/2012/5). Il a été noté qu'à la septième session du Comité, des préoccupations avaient été exprimées quant à la mise à jour du commentaire de l'article 8 (navigation maritime, intérieure et aérienne) sur les « activités auxiliaires » ayant un lien suffisamment étroit avec l'exploitation directe des navires et des aéronefs pour être régis par ledit article. Certains membres ont estimé qu'en mettant à jour le commentaire d'une façon semblable à ce qui a été fait dans le modèle de l'OCDE, on risquait, dans les faits, d'élargir le champ d'application de l'article et de donner lieu à des exceptions non justifiées au traitement normal prévu par les articles 5 et 7.

94. Dans son exposé, M. Lennard a comparé les libellés actuellement utilisés d'une part dans le modèle des Nations Unies et d'autre part dans les commentaires du modèle de l'OCDE, faisant observer que l'OCDE se réfère à des activités « accessoires » et non « auxiliaires », sans doute pour les distinguer des activités « préparatoires ou auxiliaires » visées au paragraphe 4 de l'article 5 de son modèle. Il a indiqué que certains termes utilisés dans le commentaire, tels que la référence à la publicité comme « propagande » et la mention des hôtels à usage unique, de même que la présentation de l'utilisation de conteneurs comme un phénomène récent, appelaient manifestement une mise à jour.

95. Au cours de l'examen, certains membres du Comité ont indiqué qu'à leur avis les termes « auxiliaire » et « accessoire » n'étaient pas interchangeables et que l'utilisation du second élargirait le champ d'application de la disposition et affaiblirait en conséquence les droits d'imposition de l'État de la source. Il a en outre été déclaré que « auxiliaire » était un terme plus précis et plus facile à interpréter que « accessoire ». D'autres intervenants se sont déclarés en faveur d'une mise à jour des termes employés dans le commentaire du modèle des Nations Unies, conformément au libellé à présent adopté dans celui du modèle de l'OCDE, en

substituant donc les activités « accessoires » aux activités « auxiliaires ». En conséquence, le Comité est convenu de demander au secrétariat de réviser la note susmentionnée pour tenir compte de ces points de vue et, à cette fin, il a invité des participants à faire part de leurs observations avant la fin de 2012. En outre, étant donné que le mandat des membres actuels du Comité doit s'achever le 30 juin 2013, il a été décidé d'ajouter la question susmentionnée de la révision du commentaire concernant les « activités auxiliaires » à la liste des questions devant être examinées plus avant par les membres du Comité à la prochaine session annuelle. Le Comité a remercié M. van der Merwe et le secrétariat de leurs travaux sur la question.

### **M. Investissement direct étranger et imposition des sociétés**

96. Comme suite à la demande formulée par le Comité à la septième session annuelle (E/2011/45, par. 118), Robin Oliver a exposé comment l'imposition du capital étranger influe défavorablement sur le volume de l'investissement, entraînant une baisse des salaires et/ou une aggravation du chômage (voir E/C.18/2012/CRP.11). Les questions concernant les rentes économiques propres à des lieux donnés et de leur pertinence au regard des articles 5 et 7 concernant les établissements stables et les bénéficiaires des entreprises, de l'article 6 sur les revenus immobiliers, de l'article 9 sur les entreprises associées, de l'article 10 sur les dividendes, de l'article 11 sur les intérêts et de l'article 12 sur les redevances ont été abordées.

97. L'exposé a été bien accueilli et a suscité des observations sur des questions comme celles des rentes liées aux ressources naturelles propres à des lieux donnés et aux besoins d'adopter des politiques fiscales appropriées pour l'exploitation des ressources dans nombre de pays en développement dont les recettes, de l'avis de plusieurs participants, accusaient à ce titre un manque à gagner. Ces derniers considéraient que des entreprises exploitant les ressources bénéficiaient souvent d'exemptions fiscales qui ne pouvaient être justifiées économiquement, alors que leurs activités produisaient des effets externes, par exemple des dégâts causés à l'environnement, dont les communautés locales subissaient les conséquences défavorables et en étaient rarement indemnisées. Le Comité a remercié M. Oliver de son intéressant exposé et a convenu que ces questions étaient en rapport direct avec son mandat. Les participants sont convenus que les questions relatives à l'investissement direct étranger et à l'imposition des sociétés, y compris celles qui concernent l'imposition des ressources dans les pays en développement, devaient être maintenues à l'ordre du jour du Comité, qu'un groupe de travail serait chargé d'examiner des questions afférentes aux ressources naturelles et aux recettes fiscales propres aux pays en développement et que le Président consulterait M. Oliver sur l'orientation des travaux futurs à ce sujet et sur la composition du Groupe de travail.

### **N. Révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement**

98. Le sujet a été présenté par Bernell Arrindell ainsi que par Tomas Balco, Stephen Crow et Jon Bischel. Les documents y afférents avaient déjà été présentés à la septième session annuelle et l'exposé a principalement porté sur les observations reçues depuis lors (voir E/C.18/2011/CRP.11, et Add.1 à 7). M. Arrindell a rappelé

que des observations aussi nombreuses que possible étaient nécessaires pour que le projet final soit utile au plus grand nombre.

99. Les principales questions abordées dans le Manuel sont l'identification du besoin, pour les partenaires potentiels, de conclure une convention, l'interprétation des dispositions de la Convention au regard du droit interne, l'interprétation de l'évasion et de la fraude fiscales, l'assistance administrative mutuelle et les échanges de renseignements.

100. En plus des suggestions contenues dans les observations écrites qu'avait déjà reçues le Sous-Comité chargé de la révision du Manuel, les participants ont proposé que celui-ci aborde les questions suivantes : a) les articles pertinents de la Convention de Vienne, b) la nécessité d'une convention et les intérêts économiques des deux partenaires; c) les principes directeurs de l'évaluation préliminaire visant à établir si un pays donné a véritablement besoin d'une convention; et d) la pertinence des accords de protection de l'investissement et d'autres accords dont on considère souvent qu'ils s'inscrivent, de même que les accords destinés à éviter la double imposition, dans un ensemble de mesures destinées à attirer le commerce et l'investissement. On a également noté que les projets de ce type devaient être actualisés compte tenu de la mise à jour de 2011 du Modèle.

101. M. Arrindell a indiqué que les observations seraient prises en considération. Il a invité les membres du Comité et les autres participants à présenter leurs observations d'ici à la fin de février 2013, afin que le Sous-Comité ait le temps d'établir un projet final, qui devrait être disponible d'ici à la fin de juin 2013.

102. Le Comité est convenu que le projet final qu'établirait le Sous-Comité avant la fin de son mandat en juin 2013 serait présenté au Comité à la neuvième session afin que celui-ci puisse décider comment il souhaite poursuivre les travaux. Le Comité a demandé au secrétariat de chercher à obtenir des ressources supplémentaires en vue de poursuivre les travaux visant à renforcer la capacité des pays en développement de négocier les conventions fiscales. Le Comité a remercié le Sous-Comité de ses travaux et a particulièrement rendu hommage à M. Bischel, dont les travaux sur les questions de coopération fiscale à l'ONU s'étendent sur plus de 40 ans.

## Chapitre IV

### Dates et ordre du jour provisoire de la neuvième session du Comité

103. Le Comité a décidé de tenir sa neuvième session à Genève du 21 au 25 octobre 2013.

104. Le Comité est convenu de l'ordre du jour provisoire ci-après pour sa neuvième session. L'ordre dans lequel sont classées les questions de fond correspond à celui dans lequel les articles ont été abordés lors des débats, l'examen des questions plus générales venant ensuite. Le Comité fixera provisoirement, préalablement à la neuvième session, l'ordre dans lequel les questions seront abordées :

1. Ouverture de la session par le représentant du Secrétaire général.
2. Élection du Président et des autres membres du bureau (séance à huis clos).
3. Examen du Règlement intérieur et d'autres questions d'organisation (séance à huis clos).
4. Déclaration liminaire du Président du Comité.
5. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux.
6. Examen des questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale :
  - a) Questions relatives à la mise à jour du Modèle de convention fiscale des Nations Unies :
    - i) Article 4 (résident) : application des dispositions conventionnelles aux entités hybrides;
    - ii) Article 5 (établissement stable) :
      - a) Le sens de « projets connexes »;
      - b) La question de savoir si un satellite en orbite géostationnaire peut constituer un établissement stable;
      - c) Les établissements stables et la taxe sur la valeur ajoutée dans les échanges internationaux;
    - iii) Article 7 (bénéfices des entreprises) : la « force d'attraction » – examen et explication de son fonctionnement;
    - iv) Article 8 (navigation maritime, intérieure et aérienne) : le sens et le champ d'application de l'expression « activités auxiliaires »;
    - v) Article 9 (entreprises associées) : mise à jour du commentaire;
    - vi) Article 12 (redevances) : examen général, et notamment examen de questions concernant le matériel;
    - vii) Article 13 (gains en capital) : les conséquences pratiques du paragraphe 4;

- viii) Article 23 (méthodes pour éliminer les doubles impositions) : conflits de qualification et conflits d'interprétation dans le cadre de l'examen consacré au changement climatique;
  - ix) Article 26 (échange de renseignements);
  - x) Divers articles : imposition des services – disposition relative à l'imposition des honoraires au titre de services techniques;
  - xi) Divers articles : le Modèle de convention des Nations Unies et les mécanismes mis en place dans le contexte des changements climatiques;
- b) Autres questions :
- i) Questions concernant la prochaine mise à jour du Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement;
  - ii) Le Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement;
  - iii) Les questions liées à l'investissement direct étranger et à l'imposition des sociétés, notamment les questions concernant la fiscalité et les ressources naturelles dans les pays en développement;
  - iv) L'imposition des projets de développement;
  - v) Renforcement des capacités.

7. Dates et ordre du jour provisoire de la dixième session du Comité.

8. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa neuvième session.

105. Le Comité a reconnu que ses nouveaux membres ne seraient pas en mesure d'aborder toutes ces questions à la neuvième session et qu'il serait nécessaire d'établir des priorités, mais que les nouveaux membres seraient les mieux placés pour ce faire. On a noté, lors des débats, que préalablement au dernier renouvellement en date des membres du Comité, il y avait eu une réunion d'un grand nombre des futurs nouveaux membres en qualité d'experts et que cela avait été utile pour faire en sorte que ces derniers prennent connaissance des questions soulevées par les points de l'ordre du jour provisoire, ainsi que d'autres aspects de la première session annuelle à laquelle ils allaient participer, comme par exemple les modalités de la sélection des membres du bureau. On a fait valoir qu'il serait utile de répéter une opération de ce type, si un financement externe pouvait être trouvé, car cela aiderait à faire en sorte que tous les nouveaux membres puissent participer activement à la neuvième session annuelle et qu'ainsi, les travaux du Comité conservent leur vitesse acquise.

## Chapitre V

### **Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa huitième session**

106. Le Comité a approuvé et adopté son rapport sur les travaux de sa huitième session en vue de le soumettre au Conseil économique et social, le texte final devant être arrêté à l'issue de la session annuelle.

---

