

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

**Rapport sur les travaux de la dixième
session (27-31 octobre 2014)**



Nations Unies • New York, 2014



Note

Les cotes des documents de l'Organisation des Nations Unies se composent de lettres 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	4
II. Organisation de la session	6
III. Discussion et conclusions concernant les questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale	8
A. Article 4 (Résident) : application des dispositions conventionnelles aux entités hybrides	8
B. Article 5 (Établissements stables)	9
C. Article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne)	9
D. Article 9 (Entreprises associées) : mise à jour du commentaire et questions liées aux prix de transfert	11
E. Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéficiaires (divers articles)	13
F. Article 12 (Redevances) : considérations générales, y compris questions liées à l'équipement	15
G. Article 13 (Gains en capital) : conséquences pratiques du paragraphe 4	16
H. Article 23 (Méthodes pour éliminer les doubles impositions) : conflits de qualification et conflits d'interprétation	16
I. Article 26 (Échange de renseignements)	17
J. Divers articles : imposition des services	20
K. Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement	24
L. Imposition des industries extractives	25
M. Imposition des projets de développement	26
N. Renforcement des capacités	27
O. Questions fiscales relatives au commerce international des biens	27
P. Autres questions	28
IV. Dates et ordre du jour de la onzième session du Comité	29
V. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa dixième session	31

Chapitre I

Introduction

1. Comme suite à la résolution 2004/69 et à la décision 2014/220 du Conseil économique et social, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a tenu sa dixième session à Genève du 27 au 31 octobre 2014.

2. Ont assisté à la dixième session du Comité d'experts 24 membres du Comité et 156 observateurs. On trouvera ci-après la liste des membres du Comité présents (le pays ayant proposé leur candidature est indiqué entre parenthèses, bien que chaque membre siège à titre individuel) : Nasser Mohammed al-Khalifa (Qatar); Noor Azian Abdul Hamid (Malaisie); Mohammed Amine Baina (Maroc); Bernadette May Evelyn Butler (Bahamas); Andrew Dawson (Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord); El Hadji Ibrahima Diop (Sénégal); Johan Cornelius de la Rey (Afrique du Sud); Liselott Kana (Chili); Toshiyuki Kemmochi (Japon); Cezary Krysiak (Pologne); Armando Lara Yaffar (Mexique); Wolfgang Lasars (Allemagne); Henry John Louie (États-Unis d'Amérique); Enrico Martino (Italie); Eric Nii Yarboi Mensah (Ghana); Ignatius Kawaza Mvula (Zambie); Carmel Peters (Nouvelle-Zélande); Jorge Antonio Deher Rachid (Brésil); Pragya S. Saksena (Inde); Christoph Schelling (Suisse); Stig Sollund (Norvège); Xiaoyue Wang (Chine); Ingela Willfors (Suède); et Ulvi Yusifov (Azerbaïdjan).

3. Les observateurs des pays ci-après étaient présents : Afrique du Sud, Allemagne, Arabie saoudite, Argentine, Autriche, Belgique, Égypte, Espagne, Fédération de Russie, France, Koweït, Liechtenstein, Luxembourg, Mexique, Pays-Bas, Philippines, Pologne, République démocratique du Congo, République tchèque, République-Unie de Tanzanie, Slovaquie, Suisse et Turquie.

4. Étaient également présents des observateurs d'organisations intergouvernementales, notamment les suivantes : Commission européenne; Fonds monétaire internationale (FMI); Inter-American Center of Tax Administrations; Pacte fiscal international; Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE); et Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement (CNUCED).

5. L'ordre du jour provisoire de la dixième session examiné par le Comité (E/C.18/2014/1) était le suivant :

1. Ouverture de la session par le Président du Comité.
2. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux.
3. Examen de questions de fond liées à la coopération internationale en matière fiscale :
 - a) Questions relatives à la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies :
 - i) Article 4 (Résident) : application des dispositions conventionnelles aux entités hybrides;
 - ii) Article 5 (Établissements stables) :
 - a. Signification de l'expression « projets connexes »;
 - b. La question de la présence physique;

- iii) Article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne) :
 - a. La signification et champ d'application du terme « activités auxiliaires »;
 - b. Application de l'article à la navigation de croisière;
- iv) Article 9 (Entreprises associées) : actualisation du commentaire et questions relatives au prix de transfert;
- v) Érosion de la base d'imposition et transfert des bénéficiaires;
- vi) Article 12 (Redevances) : examen de l'article dans son ensemble, et notamment des questions liées aux équipements;
- vii) Article 13 (Gains en capital) : conséquences pratiques du paragraphe 4;
- viii) Article 23 (Méthodes d'élimination des doubles impositions) : conflits de qualification et conflits d'interprétation;
- ix) Article 26 (Échange de renseignements);
- x) Imposition des services :
 - a. Imposition des services – Examen général;
 - b. Article sur les services techniques;
 - c. Autres questions;
- 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) Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement;
 - iii) Imposition des industries extractives;
 - iv) Imposition des projets de développement;
 - v) Renforcement des capacités;
 - vi) Conformité coopérative et gouvernance institutionnelle en matière fiscale;
 - vii) Commerce international de marchandises – questions fiscales.
- 4. Dates et ordre du jour provisoire de la onzième session du Comité.
- 5. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa dixième session.

Chapitre II

Organisation de la session

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

6. Le 27 octobre 2014, le Président du Comité, Armando Lara Yaffar, a ouvert la dixième session du Comité. Il a ensuite invité le Directeur du Bureau du financement du développement du Département des affaires économiques et sociales, Alexander Trepelkov, à prendre la parole au nom du Secrétaire général de l'ONU.

7. M. Trepelkov a souhaité la bienvenue aux nouveaux membres du Comité, pris acte des réalisations du Comité et formulé l'espoir que celui-ci serait en mesure d'achever, avant la fin de son mandat en cours, la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et du Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement. Il a informé les participants du processus intergouvernemental des Nations Unies et de nouveaux faits importants ayant un rapport avec les travaux et le mandat du Comité, y compris le passage des objectifs du Millénaire pour le développement à un nouveau programme de développement pour l'après-2015 fondé sur une nouvelle série d'objectifs de développement durable, qui serait adoptée lors d'un sommet en septembre 2015. M. Trepelkov a souligné que la mobilisation des ressources nationales, au moyen de régimes fiscaux effectifs et de la coopération internationale en matière fiscale, continuerait à occuper une place essentielle dans les débats relatifs au développement.

8. M. Trepelkov a indiqué qu'en application de sa résolution 68/279, l'Assemblée générale tiendrait à Addis-Abeba du 13 au 16 juillet 2015 la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, au cours de laquelle serait présenté le cadre de financement du programme de développement pour l'après-2015. Dans le cadre des préparatifs de la Conférence, le Conseil économique et social tiendrait sa réunion annuelle spéciale consacrée à la coopération internationale en matière fiscale le 22 avril 2015, avec la participation d'administrations fiscales nationales.

9. M. Trepelkov a fait savoir aux participants que les ministres des finances des États membres du Groupe des Vingt avaient, dans leur dernier communiqué du groupe de Cairns, reconnu le rôle de l'ONU en matière de fiscalité internationale et prié celle-ci de coopérer avec l'OCDE, le FMI et la Banque mondiale en vue : a) de mettre au point un nouveau processus de dialogue structuré permettant de collaborer avec les pays en développement en vue de contribuer au projet du Groupe des Vingt et de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires; b) d'élaborer des instruments visant à aider les économies en développement à mettre en pratique les mesures à prendre face à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéficiaires; et c) d'établir un rapport sur les différents moyens de recourir à des mesures d'incitation fiscale efficaces et rationnelles dans les pays à faible revenu. Les autres aspects des programmes de travail actuel et futur du Secrétariat seraient abordés de manière plus approfondie au cours de la session.

10. Le Président a réaffirmé qu'il importait de mettre à jour le Modèle de convention et le Manuel sur les prix de transfert avant que le mandat des membres du Comité actuellement en fonction s'achève à la fin du mois de juin 2017. Il a salué la précieuse contribution aux travaux du Comité depuis sa création de Tizhong Liao, qui occupait dernièrement les fonctions de premier Vice-Président du Comité

avant de démissionner. Il a prié M. Trepelkov de tenir une élection pour pourvoir le poste vacant du Bureau. Henry John Louie a été élu premier Vice-Président; Mohammed Amine Baina, deuxième Vice-Président; Liselott Kana, troisième Vice-Présidente; Pragya Saksena, quatrième Vice-Présidente; et Noor Azian Abdul Hamid, Rapporteuse de la session. Tous ont été élus par acclamation.

11. M. Lara a ensuite présenté au Comité l'ordre du jour provisoire de la session, qui figurait dans le document E/C.18/2014/1 et a été adopté, si ce n'est que le point 3 b) vi), consacré à la conformité coopérative et la gouvernance institutionnelle en matière fiscale, ne serait pas examiné à la dixième session, l'ordre du jour étant déjà suffisamment chargé.

12. Le résumé qui suit retrace, sans nécessairement suivre l'ordre dans lequel ils se sont déroulés, les débats consacrés à chaque point de l'ordre du jour.

Chapitre III

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

A. Article 4 (Résident) : application des dispositions conventionnelles aux entités hybrides

13. Comme suite à une demande formulée à la neuvième session, M. Louie a rendu compte de l'application des dispositions conventionnelles aux paiements effectués par l'intermédiaire d'entités dites hybrides (lesquelles sont définies différemment par les partenaires à la convention en ce qui concerne leur transparence ou leur opacité du point de vue fiscal).

14. M. Louie a présenté un document (E/C.18/2014/CRP.14)¹ contenant des exemples de questions afférentes aux conventions fiscales susceptibles de se poser dans le contexte des paiements effectués par l'intermédiaire d'entités hybrides, ainsi que des propositions de modifications à apporter à l'article 1 du Modèle de convention et aux commentaires y afférents pour éviter que l'application des dispositions conventionnelles auxdits paiements n'ait des conséquences imprévues, notamment : a) une double imposition, par suite du *refus* inopportun d'accorder les avantages de la convention fiscale; b) une non-imposition, par suite de l'*octroi* inopiné des avantages de la convention fiscale, par exemple à des résidents de pays tiers; ou c) l'*octroi* d'avantages à un *niveau* inadapté (par exemple, l'*octroi* à un particulier du taux minoré de retenue à la source applicable aux dividendes versés aux sociétés).

15. M. Louie a noté que les propositions formulées dans le rapport concernant les modifications à apporter à l'article 1 du Modèle de convention et aux commentaires y afférents visaient à consacrer les principes énoncés dans le rapport de l'OCDE sur les partenariats et non à limiter le droit d'un État d'imposer ses résidents.

16. Plusieurs participants ont fait des observations sur les modifications proposées. Certains se sont dits préoccupés par l'application des principes susmentionnés à des cas impliquant des pays tiers. M. Louie a été remercié de ses travaux et prié d'établir une version actualisée de son rapport, qui sera examinée à la onzième session du Comité, en 2015, compte tenu des appréciations et observations reçues.

17. À l'avenir, l'ordre du jour fera référence à l'article 1 et non à l'article 4, car cette référence est plus exacte.

¹ La documentation relative à la dixième session peut être consultée à l'adresse : www.un.org/esa/ffd/events/tenth-session-tax.html.

B. Article 5 (Établissements stables)

1. Sens de « projets connexes »

2. Question de la présence physique

18. Andrew Dawson a présenté un document (E/C.18/2014/CRP.11) sur : a) le sens de l'expression « pour le même projet ou un projet connexe » à l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention; et b) l'utilisation du critère de la présence physique pour conclure à l'existence d'un établissement stable. Le document contenait une proposition d'ajouter des paragraphes supplémentaires aux commentaires afin d'éclaircir ces points. Il avait été établi par Claudine Devillet, qui n'a pas pu participer au débat. Le Comité a remercié M. Dawson d'avoir présenté le document, ainsi qu'un autre établi par M^{me} Devillet (E/C.18/2014/CRP.10), dont la contribution aux travaux du Comité pendant de nombreuses années a été notée avec gratitude. Les deux aspects du document ont été examinés ensemble.

19. Le Comité a examiné les propositions formulées dans le document et, après y avoir apporté d'autres modifications, a décidé d'inclure dans les commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 5 un nouveau paragraphe (par. 12.1) précisant que, selon l'interprétation classique de l'alinéa b), la présence physique d'individus, ayant qualité de salariés ou de membres du personnel de l'entreprise assurant les services, dans l'État de la source est nécessaire pour que soit constitué un établissement stable dans cet État, tout en reconnaissant que certains membres du Comité n'étaient pas d'accord. En outre, le Comité a décidé d'ajouter un nouveau paragraphe 12.2 précisant que seuls les bénéfices tirés de services assurés dans l'État de la source étaient imposables dans cet État.

20. Le Comité a prié M. Dawson de réécrire et simplifier d'autres paragraphes qu'il avait été proposé d'ajouter aux commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 5, en y faisant figurer des exemples, afin de préciser qu'il importait de considérer à la fois le point de vue du prestataire de services et celui du consommateur pour déterminer ce qui constitue « un même projet ou un projet connexe ».

21. Le Comité a décidé que l'adoption de l'article prévu sur la rémunération des services techniques permettrait de répondre à certaines questions concernant l'État de la source soulevées par le développement de l'économie numérique et l'évolution des pratiques des entreprises, et que le lien entre les dispositions de l'article 5 concernant les services et les dispositions concernant la rémunération des services techniques devrait être précisé dans les commentaires sur ces dernières.

C. Article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne)

1. Sens et champ d'application de l'expression « activités auxiliaires »

22. Le Secrétaire du Comité, Michael Lennard, a présenté un document sur l'expression « activités auxiliaires » (E/C.18/2014/CRP.1) établi et mis à jour par le Secrétariat. Il a noté que, dans le commentaire de l'OCDE, l'expression « activités auxiliaires » avait été remplacée par « activités accessoires » en 2005 pour éviter toute confusion avec l'expression « activités préparatoires et auxiliaires » utilisée ailleurs dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune. À cet égard, M. Lennard a proposé d'envisager d'adopter la même terminologie dans le commentaire du Modèle de convention des Nations Unies.

23. M. Lennard a également noté que l'actuel commentaire du Modèle de Convention des Nations Unies était obsolète à d'autres égards, notamment : il ne tenait pas compte des changements importants intervenus dans le secteur des transports aériens et maritimes, tels que les vols en partage de code; il utilisait le terme désuet « propagande »; il citait des exemples d'« activités auxiliaires » qui présentaient peu d'intérêt en pratique; et il ne contenait pas assez d'exemples plus pertinents, notamment en ce qui concerne l'imposition du revenu des placements, question qui est désormais prise en compte dans le commentaire du modèle de l'OCDE. En réponse à une lettre de l'Association du transport aérien international, M. Lennard a expliqué que l'expression « autres sources de bénéfices » « additional profit earning items » était utilisée dans le document afin d'éviter toute incidence que pourrait avoir l'utilisation de l'expression consacrée « éléments accessoires »; cela ne préjugait pas de la prise en compte de ces éléments dans l'article 8.

24. M. Lennard a proposé que le Comité envisage de créer un sous-comité chargé de mettre à jour le commentaire de l'article 8. Il a également souligné qu'il importait de prendre en compte les observations des secteurs concernés pour mettre à jour les exemples cités et faire en sorte que le commentaire soit plus utile et pertinent en pratique.

2. Application de l'article à la navigation de croisière

25. Enrico Martino a présenté un document sur l'application de l'article 8 à la navigation de croisière (E/C.18/2014/CRP.2, pièce jointe A et annexe y afférente), établi par le Secrétariat avec son concours. Deux questions se posaient : a) celle de savoir si la navigation de croisière pourrait être couverte d'une manière générale par l'article 8, au titre du « trafic international »; et b) dans l'affirmative, la mesure dans laquelle l'article 8 pourrait s'appliquer aux revenus tirés de la navigation de croisière, en tant que revenus tirés d'activités directement liées ou d'activités auxiliaires ou accessoires. Enrico Martino a ajouté que l'Italie, par exemple, considérerait que l'article 8 s'appliquait d'une manière générale à la navigation de croisière, au titre du « trafic international », et qu'une approche différente poserait des problèmes en raison de la difficulté à chiffrer les revenus tirés de cette activité.

26. La Chambre internationale de la marine marchande et l'Association internationale des lignes de croisière (Cruise Lines International Association) ont noté que les revenus perçus par l'État de la source au titre du transport de passagers provenaient essentiellement des redevances portuaires (dont le montant est généralement indiqué par passager); qu'il n'était toujours pas possible de répartir les revenus des transports internationaux entre différentes juridictions; et qu'il serait très utile en pratique d'apporter des précisions dans ce domaine.

27. Le Comité a décidé de créer un nouveau sous-comité chargé de l'article 8 : questions liées aux transports internationaux, et a nommé Cezary Krysiak Coordonnateur du Sous-Comité, dont les autres membres sont M. Martino, M. Dawson, Stig Sollund et Ulvi Yusifov, ainsi que des représentants des deux organisations susmentionnées. Le Sous-Comité est chargé de faire rapport au Comité, à sa onzième session, en 2015, sur l'éventuelle mise à jour du commentaire de l'article 8 du Modèle de convention, concernant en particulier la portée du concept d'« activités auxiliaires » et la question de l'application de l'article 8 à la navigation de croisière.

D. Article 9 (Entreprises associées) : mise à jour du commentaire et questions liées aux prix de transfert

28. Le Comité a examiné la révision du commentaire de l'article 9 (Entreprises associées) du Modèle de convention et les travaux en cours sur la prochaine mise à jour du Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert. Le Coordonnateur du Sous-Comité chargé de l'article 9 (Entreprises associées) : prix de transfert, M. Sollund, a exposé les points à considérer et présenté une note sur la mise à jour du commentaire de l'article 9 du Modèle de convention (E/C.18/2014/4) ainsi qu'un rapport sur les travaux du Sous-Comité (E/C.18/2014/CRP.15).

29. S'agissant de la révision du commentaire, M. Sollund a expliqué qu'en 2011, à la septième session du Comité, lors de l'examen final de la mise à jour du Modèle de convention, bien que l'importance des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales ait généralement été reconnue, certains membres du Comité s'étaient déclarés embarrassés par la déclaration selon laquelle un document établi par une organisation dont leurs pays n'étaient pas membres était censé dicter l'action de chacun, ajoutant qu'il ne fallait pas oublier que ce document contenait tout au plus des principes. Il avait donc été décidé de réviser cette partie du commentaire.

30. Le Coordonnateur a rappelé le mandat des membres du Sous-Comité et brièvement exposé la démarche suivie. Les membres du Comité siégeant au Sous-Comité avaient tenu une réunion en avril 2014, à l'issue de laquelle ils avaient adopté par consensus une proposition concernant les modifications à apporter au commentaire de l'article 9 du Modèle de convention. Parmi les questions d'ordre général suscitées par le projet de nouveau commentaire pour l'article 9, il importait notamment : a) de reconnaître le principe de pleine concurrence repris dans le Modèle de Convention des Nations Unies et celui de l'OCDE; b) de continuer de rappeler aux pays que l'application de ce principe présuppose l'existence de règles relatives aux prix de transfert dans leur législation nationale; c) de remplacer la déclaration de l'ancien Groupe d'experts, auquel a succédé le Comité, par des extraits du commentaire de l'OCDE sur l'article 9; d) de citer les termes employés par l'OCDE pour affirmer l'importance internationale de ses directives; et e) de refléter le consensus des membres du Comité sur l'importance des Directives de l'OCDE et du Manuel sur les prix de transfert pour faciliter l'application du principe de pleine concurrence.

31. M. Sollund a noté qu'il importait de mentionner le Manuel sur les prix de transfert dans le commentaire. Après réflexion, cependant, il estimait qu'il vaudrait mieux remplacer les termes « recherche la cohérence générale », dans la dernière phrase du projet de paragraphe 4 du commentaire, par « recherche la cohérence » aux fins d'harmonisation avec le libellé figurant dans la préface du Manuel. Il a donc invité le Comité à approuver la proposition du Sous-Comité avec cet amendement.

32. Le Comité a accepté la nouvelle version du commentaire proposée par M. Sollund. Il a été décidé d'ajouter à la liste des questions à examiner pour les prochaines mises à jour la proposition d'un membre tendant à ajouter une phrase au commentaire sur le paragraphe 2 de l'article 9 concernant les autres méthodes possibles, et une proposition tendant à reformuler le commentaire sur le paragraphe 3 de l'article 9 pour les pays dans lesquels les entreprises n'étaient pas passibles d'une pénalité pour faute lourde ou défaillance délibérée.

33. M. Sollund a ensuite rappelé que le Sous-Comité avait été chargé de mettre à jour le Manuel sur les prix de transfert et d'y ajouter de nouveaux chapitres. À ce sujet, il a noté que le Sous-Comité examinerait les observations et propositions concernant la modification du Manuel, et qu'il rédigerait un nouveau chapitre sur l'imposition des transactions portant sur des actifs incorporels, un chapitre sur les services intragroupes et les frais de gestion, un texte additionnel ou un chapitre sur la restructuration des entreprises et une annexe sur les ressources disponibles au titre de l'assistance technique et du renforcement des capacités. Il a rappelé au Comité que, pour rédiger les chapitres et textes supplémentaires, le Sous-Comité tiendrait dûment compte du résultat du Plan d'action G20/OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ce qui signifiait notamment qu'il devait attendre les résultats de certains travaux de l'OCDE sur les actifs incorporels pour s'atteler à cette tâche.

34. M. Sollund a noté que Michael Kobetsky était le chef de l'équipe chargée des travaux sur les services intragroupes et les frais de gestion, tandis que Giammarco Cottani dirigeait les travaux sur la restructuration des entreprises et les actifs incorporels. Il a remercié le Gouvernement italien d'avoir accueilli l'une des réunions du Sous-Comité et a encouragé les autres gouvernements à faire de même.

35. M. Kobetsky a exposé les travaux menés sur le nouveau chapitre consacré aux services et a soulevé certaines questions de fond. Il a indiqué que les autorités fiscales et les entreprises multinationales avaient des intérêts divergents, dans un certain sens. Les autorités fiscales des pays des bénéficiaires des services tenaient à s'assurer que seuls les services effectivement rendus étaient imputés aux bénéficiaires, tandis que les autorités des pays des prestataires de services voulaient s'assurer que les frais de service étaient imputés aux membres du groupe avec une majoration appropriée. Pour leur part, les entreprises multinationales voulaient s'assurer que les frais de service étaient imputés aux membres du groupe avec une marge bénéficiaire appropriée. Les pays en développement craignaient une érosion de la base d'imposition due à la rémunération des services, par exemple lorsque des entreprises prétendaient avoir assuré des services à forte marge bénéficiaire tels que la gestion stratégique et la recherche-développement, dont les avantages étaient difficiles à chiffrer.

36. M. Kobetsky a expliqué certains principes de base régissant la manière dont une autorité fiscale pouvait déterminer s'il y avait lieu d'accorder une exonération fiscale. Selon l'approche classique, il y avait deux critères à remplir : premièrement, le bénéficiaire devait tirer un avantage économique du service, et deuxièmement, si ce n'était pas le cas, l'entreprise multinationale devait payer un prestataire indépendant ou assurer elle-même le service en interne. Ces principes étaient difficiles à appliquer en pratique, les auditeurs ayant une connaissance limitée des sociétés dont ils vérifiaient les comptes. Différentes méthodes de tarification des services pouvaient être utilisées aux fins de calcul des prix de transfert, et le Manuel sur les prix de transfert contiendrait des exemples pour différents types de services.

37. Selon M. Kobetsky, il importait de distinguer les services à forte marge bénéficiaire et ceux à faible marge bénéficiaire, car cela permettrait aux autorités fiscales d'utiliser des mesures de simplification pour les seconds. La mise au point de définitions permettant de faire ces distinctions serait un aspect important des travaux sur le chapitre. Des exonérations pour les services non essentiels et une règle *de minimis* étaient à l'étude, pour simplifier le travail et économiser les ressources. Des accords de répartition des ressources étaient aussi à l'examen.

En conclusion, M. Sollund a indiqué que le Sous-Comité avait l'intention de publier des projets de texte sur le site Web du Comité, pour commentaires, après sa prochaine réunion en avril 2015.

E. Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (divers articles)

38. Marlies de Ruyter, de l'OCDE, a fait un exposé sur l'état d'avancement du Plan d'action de l'OCDE et du Groupe des Vingt concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et sur les prochaines étapes de son exécution.

39. Dans sa présentation du document contenant une synthèse des réponses données par les pays en développement à un questionnaire sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (E/C.18/2014/CRP.12), la Coordinatrice du Sous-Comité sur les questions concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dans les pays en développement, Carmel Peters, a d'abord replacé les travaux du Sous-Comité dans leur contexte. Le Plan d'action de l'OCDE et du Groupe des Vingt, qui reconnaît qu'il revient à l'ONU de faire valoir le point de vue des pays en développement à propos de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, a été lancé en juin 2013. À sa neuvième session, en octobre 2013, le Comité a établi le Sous-Comité, dont une part essentielle du mandat consistait à donner suite aux échanges menés au sein de l'OCDE et à assurer la liaison avec les représentants des pays en développement pour les sensibiliser aux questions abordées et solliciter leur opinion afin qu'elle soit prise en compte dans les travaux de l'OCDE.

40. M^{me} Peters a ensuite parlé des 15 mesures du Plan d'action et de leur intérêt pour les travaux du Comité. Elle a indiqué que le Plan d'action, bien qu'important, ne couvrait pas toutes les questions pertinentes liées à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices dans les pays en développement. Le Comité a débuté ses travaux par la publication d'un document d'information portant sur ces deux aspects et sur le Plan d'action et exposant plus particulièrement le contexte y afférent et certaines conséquences pour les politiques suivies dans les pays en développement. Le document s'accompagnait d'un questionnaire contenant 10 questions, destiné à obtenir des pays en développement un retour d'expérience sur quelques-uns des points essentiels qui avaient été recensés par le Sous-Comité au sujet du Plan d'action. Dans la dernière question, d'ordre général, les pays étaient invités à mentionner tout autre problème qu'ils souhaiteraient signaler quant à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices.

41. En rassemblant les réponses reçues, le Sous-Comité s'est employé à identifier les aspects les plus cités par les pays. Au titre de la question sur les structures ou pratiques communes entraînant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les répondants ont très souvent mentionné les créances et paiements intragroupes, les prix de transfert et le transfert de bénéfices vers des pays à imposition faible ou nulle, l'interprétation impropre des traités, le paiement d'intérêts et les redevances. S'agissant des autres préoccupations, ils ont fréquemment cité l'économie numérique, la vente de biens et services par Internet, la vente à l'étranger de voyages touristiques et le profit indûment tiré de mesures d'incitation fiscale.

42. Pour remédier à ces problèmes, les répondants ont indiqué qu'ils examinaient la législation relative aux prix de transfert et à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), effectuaient des retenues d'impôt, renégociaient des traités ou en révisaient certaines dispositions, et adoptaient des lois contre les abus.

43. En réponse à la question de savoir quels étaient les principaux obstacles empêchant les pays en développement d'éliminer ou d'atténuer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les répondants ont mentionné des problèmes concernant l'échange de renseignements et le manque d'informations sur les contribuables visés, la comparabilité des données, de même que les moyens et les ressources humaines. La structure juridique a également été citée comme obstacle potentiel.

44. Parmi les questions abordées dans le Plan d'action, ont été considérées comme les plus pressantes, par ordre d'importance : les prix de transfert et les biens incorporels (mesure 8), les prix de transfert et les autres transactions à haut risque (mesure 10), la divulgation des cas de planification fiscale abusive (mesure 12) et la documentation des prix de transfert (mesure 13). Ont également été cités les capitaux et les risques associés aux prix de transfert (mesure 9) et les déductions d'intérêts (mesure 4). Les répondants, dans une proportion moindre mais toutefois notable, ont par ailleurs mentionné l'analyse des données (mesure 11) et l'interprétation impropre des traités (mesure 6).

45. Priés d'indiquer les questions relatives au Plan d'action qui intéressaient particulièrement les pays en développement sans pour autant être considérées comme susceptibles de revêtir une importance cruciale dans le questionnaire, les répondants ont été nombreux à mentionner l'évitement du statut d'établissement stable (mesure 7) et l'économie numérique (mesure 1). Ont également été citées les pratiques fiscales dommageables (mesure 5) et les règles relatives aux entreprises étrangères contrôlées (mesure 3).

46. Parmi les autres questions générales que les répondants ont jugées importantes, outre la réforme législative, figuraient le renforcement des capacités, l'analyse des risques et les bases de données sur les prix de transfert. Les pays étaient également priés d'indiquer les aspects non couverts par le Plan d'action qui méritaient selon eux qu'on s'y attarde; les quatre questions les plus fréquemment citées étaient la répartition des droits d'imposition entre États d'origine et de résidence, l'imposition des gains en capital, l'échange automatique de renseignements et la perte de recettes due aux incitations fiscales.

47. M^{me} Peters a signalé que le Sous-Comité proposait d'étudier ensuite ce qu'il conviendrait de faire dans le cadre du Modèle de convention une fois qu'on aurait achevé le Plan d'action et apporté certaines modifications au Modèle de l'OCDE. Elle a demandé qu'un mandat soit élaboré pour formuler des recommandations concernant de possibles mises à jour du modèle par suite des travaux en cours sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Le Sous-Comité considérerait les mesures ou activités requises mais actuellement non couvertes par les sous-comités existants.

48. Le mandat du Sous-Comité a été révisé comme suit (le segment ajouté figure en caractères gras) :

« Le Sous-Comité est chargé, en s'appuyant sur son expérience, de nouer le dialogue avec d'autres organisations compétentes, notamment l'OCDE, en vue

de suivre l'évolution de la situation relative à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfiques et d'échanger des informations à ce sujet avec les autorités des pays en développement (en particulier les pays les moins avancés), directement et par l'intermédiaire des organisations régionales et sous-régionales. Ces échanges viseront à :

- Contribuer à renseigner les pays en développement sur ces questions;
- Contribuer à faciliter la prise en compte des expériences et vues des pays en développement dans les travaux menés par les Nations Unies, selon qu'il conviendra; et
- Contribuer à faciliter la prise en compte des expériences et vues des pays en développement dans le Plan d'action de l'OCDE et du Groupe des Vingt sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques.

Le Sous-Comité est en outre chargé de faire rapport au Comité, dès sa onzième session annuelle en 2015, sur :

- **Les mises à jour, et tout particulièrement la prochaine, qu'il est proposé d'apporter au Modèle de convention des Nations Unies en ce qui concerne les aspects traités dans le cadre du Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques; et**
- **D'autres travaux éventuels que le Comité pourrait souhaiter entreprendre ou demander au Secrétariat d'entreprendre sur des questions relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfiques.**

Le Sous-Comité fera rapport sur ses activités à chaque session annuelle. »

49. Ingela Willfors s'est portée volontaire pour rejoindre le Sous-Comité et celui-ci l'a accueillie parmi ses membres.

F. Article 12 (Redevances) : considérations générales, y compris questions liées à l'équipement

50. Le Secrétariat a abordé ce point de l'ordre du jour en présentant une note sur les différences entre l'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies et l'article correspondant du Modèle de l'OCDE, l'accent étant mis sur les aspects techniques de la définition des redevances. Il a été rappelé qu'au moment de l'actualisation du premier, en 2011, les vues divergentes de certains membres quant au traitement de paiements relatifs aux logiciels avaient été notées dans le nouveau commentaire, mais que les questions n'avaient pas été examinées dans le détail. L'absence de discussion approfondie de l'expression « équipement industriel, commercial ou scientifique » avait également été signalée dans le cadre des préparatifs de la mise à jour de 2011 du Modèle de convention des Nations Unies.

51. À l'issue d'un bref échange de vues, le Comité a prié le Secrétariat d'élaborer une note contenant une proposition de texte pour préciser la signification de l'expression « équipement industriel, commercial ou technique » dans le commentaire portant sur l'article 12 et aborder la question de savoir si les paiements relatifs aux logiciels entraînent ou non dans le champ d'application de l'article.

G. Article 13 (Gains en capital) : conséquences pratiques du paragraphe 4

52. M^{me} Saksena a présenté un document traitant des conséquences pratiques du paragraphe 4 de l'article 13 du Modèle de convention (E/C.18/2014/CRP.13), élaboré d'après 14 réponses à un questionnaire sur la façon dont les pays l'appliquent. Elle a exposé un certain nombre de problèmes concrets qui touchent en particulier les pays en développement, tels que le manque d'informations et de moyens pour agir. Elle a indiqué que parmi les difficultés que soulevait spécifiquement la disposition, quand bien même une transaction correspondante pouvait être identifiée, figuraient entre autres :

- Le possible défaut d'information du cédant sur la manière dont se compose la valeur d'un intérêt, en particulier indirectement;
- L'établissement de la valeur d'un bien immobilier à la date de cession, qui peut intervenir entre deux dates de clôture des comptes;
- Les problèmes de définition de ce qui constitue un « bien immobilier »;
- La question de savoir s'il convient d'utiliser la valeur comptable ou la juste valeur de marché;
- Le fait de déterminer si seuls les actifs inscrits au bilan doivent être pris en considération – à l'exclusion, par exemple, de la survaleur;
- La question de savoir comment garantir le paiement des taxes lorsque la transaction a lieu entre deux non-résidents.

53. M^{me} Saksena a fait observer que les moyens possibles de remédier à ces problèmes comprenaient notamment :

- Des cadres réglementaires visant à garantir l'exhaustivité de l'information financière sur les biens immobiliers détenus;
- Une transparence accrue en ce qui concerne les principes d'évaluation, les rapports comptables sectoriels et la localisation des biens immobiliers;
- Une législation précisant les aspects relatifs à la date et à la méthode d'évaluation;
- La définition des « biens immobiliers » en droit fiscal national;
- Des règles claires pour l'évaluation des actifs incorporels;
- Un échange de renseignements efficace.

54. Le Comité a remercié M^{me} Saksena de ses travaux sur la question.

H. Article 23 (Méthodes pour éliminer les doubles impositions) : conflits de qualification et conflits d'interprétation

55. M. Dawson a présenté un document traitant des articles 23 A et 23 B du Modèle de convention et des conflits de qualification et d'interprétation (E/C.18/2014/CRP.10), élaboré par M^{me} Devillet comme suite à une demande faite à la neuvième session du Comité.

56. M. Dawson a rappelé qu'en cas de divergences de qualification en vertu des lois nationales des États contractants ou de différences d'interprétation des dispositions conventionnelles qui les lient, la convention fiscale pouvait ne pas suffire à éliminer la double imposition ou risquait au contraire d'entraîner une absence d'imposition. Il a noté qu'il était proposé dans le document d'incorporer les paragraphes 32.1 à 32.7 du commentaire sur les articles 23 A et 23 B du Modèle de convention de l'OCDE au commentaire sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies, afin de préciser l'interprétation des dispositions applicables et d'apporter des solutions aux conflits de qualification en accordant la primauté à la qualification en vertu du droit national de l'État d'origine.

57. Il a également noté qu'il était aussi proposé dans le document d'ajouter à l'article 23 A du Modèle de convention des Nations Unies un paragraphe 4 – déjà présent sous la forme d'une variante au paragraphe 19 du commentaire sur l'article 23 du Modèle de convention – qui conférerait à l'État de résidence le droit de ne pas exonérer un élément de revenu ou de capital dans le cas où une différence d'interprétation de la convention entre les États contractants pourrait entraîner une double absence d'imposition ou une imposition faible des dividendes, intérêts et redevances en raison du paragraphe 2 de l'article 10, 11 ou 12. M^{me} Saksena a ensuite présenté un document qui rassemblait des observations allant contre la proposition d'inclure le nouveau paragraphe 4 susmentionné dans l'article 23 A du Modèle de convention (E/C.18/2014/CRP.16) pour les raisons énoncées dans ce document.

58. Après avoir débattu des questions soulevées, le Comité a décidé d'incorporer dans le commentaire sur l'article 23 du Modèle de convention des Nations Unies les paragraphes susmentionnés du commentaire sur les articles 23 A et 23 B du Modèle de l'OCDE et proposé des observations additionnelles pour rendre compte des différences entre les dispositions des deux modèles de convention. De plus, il a décidé d'inclure le nouveau paragraphe 4 proposé dans l'article 23 A du Modèle de convention des Nations Unies mais d'y indiquer dans le commentaire y relatif que certains des membres du Comité n'approuvaient pas cette inclusion. La formulation retenue pour faire état de ces vues pourrait être arrêtée par la voie d'une procédure écrite dans le courant de l'année suivante, ou alors à la faveur d'un examen par le Comité à sa onzième session.

I. Article 26 (Échange de renseignements)

59. Les discussions sur l'échange de renseignements ont été présentées par M. Lara, tandis que M. Louie assumait la présidence. M. Lara a fait référence à un document sur le sujet (E/C.18/2014/CRP.4). S'agissant des modifications qu'il était proposé d'apporter au commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention, il a fait remarquer qu'elles seraient semblables à celles du Modèle de l'OCDE. Il a indiqué que le Sous-Comité avait dressé le bilan des travaux déjà accomplis par l'OCDE et les jugeaient utiles à bien des égards pour les pays en développement. Il a expliqué que les modifications proposées étaient principalement les suivantes :

- Modification du texte du paragraphe 2 de l'article 26 afin de prévoir expressément la possibilité pour les autorités fiscales de communiquer des informations à d'autres services chargés de l'application des lois et à la justice dans certaines conditions;

- Développement du commentaire pour préciser l'interprétation de la norme de « pertinence vraisemblable » et faire explicitement référence à l'expression « pêche aux renseignements » comme élément de la détermination de la pertinence vraisemblable;
- Ajout, dans le commentaire, de précisions au sujet de l'identification de la personne qu'on pense être en possession des renseignements requis;
- Intégration, dans le commentaire, de termes facultatifs pour les États contractants qui souhaiteraient améliorer la rapidité et la ponctualité de l'échange de renseignements au titre de l'article 26.

60. Les modifications qu'il était proposé d'apporter à l'article et à son commentaire ont été approuvées par le Comité.

61. M. Lara a ensuite fait une présentation sur la situation passée, présente et future de l'échange automatique de renseignements, résumant les principales difficultés rencontrées, y compris en ce qui concerne la nécessité de remédier aux problèmes de capacités des pays en développement.

62. La Coordonnatrice a présenté un document portant sur un projet de code de conduite révisé des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale (E/C.18/2014/CRP.5). Elle a expliqué que le Comité, à sa cinquième session, avait adopté un tel code pour le soumettre à l'examen du Conseil économique et social. À l'époque, le Conseil avait pris note du Code sans toutefois engager d'autre mesure. Compte tenu de l'évolution récente, le Sous-Comité de l'échange de renseignements a estimé que le moment était opportun d'actualiser le code afin d'y refléter les faits nouveaux intervenus et de se positionner en faveur de l'échange automatique de renseignements.

63. S'agissant de la procédure, M. Lara a proposé de rechercher un accord initial au sujet des principes énoncés dans le document. Après les débats de la dixième session, une version amendée pourrait être examinée à la onzième session. Dans l'intervalle, le Secrétariat serait chargé de mener une réflexion et de faire part de ses conclusions au premier trimestre de 2015 sur la forme que devrait prendre l'instrument pour qu'il soit facile à un État d'en respecter les dispositions et que sa mise en œuvre offre le meilleur niveau de compatibilité avec toute procédure ou modalité applicable du Conseil et des autres organismes du système des Nations Unies.

64. Au cours de la discussion sur le titre et le préambule du projet de code, les membres du Comité se sont accordés à dire qu'il faudrait remplacer le mot « Nous » par l'expression « Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale ». Le Comité a également jugé qu'il convenait de préciser le nombre exact de pays qui se sont engagés à appliquer la nouvelle norme mondiale en matière d'échange automatique de renseignements avant l'adoption du document. Le segment de phrase « et la fraude fiscale » serait ajouté au titre, entre crochets, étant donné qu'une réflexion et des débats plus approfondis s'imposaient pour prendre une décision définitive sur la question, qui s'appliquerait alors à l'ensemble du code.

65. De plus, le titre serait modifié de manière à tenir compte du fait que le code lui-même se rapporte principalement à l'échange automatique de renseignements. Les membres se sont également entendus sur la suppression du mot « différent » et de ses dérivés lorsqu'il est question de difficultés rencontrées tant par les pays développés que par les pays en développement, dans la mesure où d'autres

paragraphe traitent dûment des préoccupations spécifiques aux pays en développement. Le Sous-Comité s'est donné pour mission de préciser davantage, avant la prochaine session, les types de difficultés que connaissent les pays en développement et les pays développés.

66. En ce qui concerne les parties du code intitulées « Portée » et « Objectifs », il a été décidé que la formule « Le Comité d'experts adopte » serait modifiée en fonction de la procédure employée pour inscrire le code à l'ordre du jour du Conseil économique et social. Il a également été décidé que les références à la « fraude fiscale » et à l'« évvasion fiscale [illégal] » seraient harmonisées dans la totalité du document et avec d'autres travaux effectués par le Comité et dans le cadre d'autres instances.

67. S'agissant de la partie du code intitulée « Engagements », l'expression « tant pénales que civiles », à l'alinéa a), a été supprimée pour éviter toute ambiguïté. À l'alinéa f), les termes « évolution récente » et ce à quoi ils se rapportent seraient précisés par le Sous-Comité. À l'alinéa h), il faudrait mentionner l'ONU parmi les organisations qui ont aidé les pays en développement à identifier leurs propres besoins en matière de renforcement des capacités. L'alinéa i) serait modifié pour faire en sorte que les engagements soient équitablement répartis entre pays développés et en développement, et des renseignements supplémentaires seraient donnés pour préciser le type d'engagement. En outre, il a été convenu d'ajouter une mention relative à la nécessité de prévoir des garanties et des règles de confidentialité appropriées. Les références aux « pays dont l'économie est en transition » seraient supprimées.

68. Une déclaration sur l'échange de renseignements concernant le projet de code a été lue au nom de Bernadette Butler (qui n'était pas en mesure d'assister au débat), dont le propos consistait en substance à noter que :

- Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales est l'instance appropriée pour promouvoir et favoriser l'échange automatique de renseignements par le moyen d'engagements politiques;
- Le Comité devrait apporter son soutien aux pays en développement qui naviguent dans les méandres de l'échange effectif de renseignements sur demande et de la nouvelle norme d'échange automatique de renseignements;
- Le Comité ne devrait toutefois pas imposer d'obligations politiques supplémentaires aux États Membres qui sont des pays en développement sur la question de l'échange de renseignements à des fins fiscales dans le cadre du projet de code;
- Les activités du Comité ne devraient pas faire double emploi avec les travaux déjà menés à bonne fin par d'autres organisations.

69. Le Sous-Comité a été remercié de ses travaux.

J. Divers articles : imposition des services

1. Débat général

70. Comme suite à une demande que le Comité avait adressée à M. Liao à sa neuvième session, Zhu Yansheng a présenté un document sur les services électroniques et les problèmes qu'ils présentaient au regard de l'imposition du fait que les règles énoncées visaient généralement à régir les transactions traditionnelles (E/C.18/2014/CRP.9). Il a évoqué les difficultés qu'il y avait à définir la notion de « services » et fait observer qu'aucune des conventions ne donnait une telle définition. Il a fait valoir l'importance que pourraient avoir les diverses classifications de services présentées dans le document à l'examen, y compris les quatre modes de fourniture visés dans l'Accord sur le commerce des services de l'Organisation mondiale du commerce, et indiqué que le Système de comptabilité nationale de 2008 proposait d'établir une distinction entre les « services rendant effectif un changement » et les « services marginaux ».

71. M. Zhu a fait observer que les règles sur lesquelles l'imposition du commerce transfrontières reposait avaient été élaborées avant les années 90 et qu'elles avaient quelque peu perdu de leur pertinence avec le passage progressif à une économie numérique. Il a présenté deux catégories de services tenant compte du mode de fourniture de ces derniers : a) les services associés à des objets physiques; et b) les services associés à l'information ou la connaissance. Il a expliqué que la fourniture des services pouvait s'accompagner du transfert de propriété du bien ou de l'information considéré ou se faire indépendamment de l'utilisation d'immobilisations (actifs corporels ou information).

72. M. Zhu a souligné l'importance croissante des services électroniques, qui s'entendaient de tout type de services produits, fournis et consommés dans un réseau informatique par l'intermédiaire de logiciels. Il a proposé les options ci-après pour modifier la Convention type afin de prendre en compte ces services :

- Ajouter une disposition distincte traitant de *tous* les types de services électroniques;
- Insérer une disposition traitant des honoraires afférents aux services *techniques* fournis par la voie électronique;
- Élargir l'article 12 de la Convention à la rémunération de l'usage ou de la cession de l'usage des banques de données *industrielles, commerciales ou scientifiques* accessibles en ligne;
- Considérer le site Web par lequel une entreprise mène son activité comme un *établissement permanent virtuel*.

73. Le Comité a remercié M. Zhu et l'a invité à participer aux travaux du Sous-Comité sur les services.

2. Article sur les services techniques

74. Au cours de sa neuvième session, en 2013, le Comité a confirmé sa décision d'adopter un nouvel article traitant de l'imposition des services techniques. La formulation de l'article et la rédaction du commentaire y relatif faisaient partie des attributions du Sous-Comité du régime fiscal applicable aux services.

75. Présentant le document sur le nouvel article proposé et son commentaire (E/C.18/2014/CRP.8), qu'il avait établi en qualité de consultant, M. Arnold a dit qu'il s'était efforcé de respecter la formulation existante du Modèle de convention et suivait les dispositions qui figuraient déjà aux articles 11 et 12, en procédant aux quelques modifications nécessaires. Le nouvel article était de façon générale conforme au principe selon lequel le pays d'où les paiements provenaient serait autorisé à imposer ces paiements sur une base brute, sans fixer de seuil quant à la présence dans le pays, que les services considérés aient ou non été fournis sur son territoire.

76. Au sujet des dispositions du nouvel article, il a été expliqué que le premier paragraphe établissait la portée de celui-ci comme suit : le paiement de services techniques provenant d'un État contractant et payés au résident de l'autre État contractant qui fournissait ces services pouvait être imposé dans cet autre État. Le deuxième paragraphe précisait les modalités d'imposition du paiement de services techniques dans le pays de source. Le pays d'où provenaient les paiements pouvait également les imposer sur une base brute à un taux dont les parties à la Convention devraient convenir (et qui pourrait varier selon le type de services techniques).

77. Le paragraphe 3 donnerait une définition des paiements au titre de « services techniques », qu'il fallait encore préciser en donnant des exemples dans le commentaire. Les paiements de ces services sont actuellement définis comme des paiements effectués au titre de services d'administration, de services techniques et de services de consultants, c'est-à-dire de la même façon que dans de nombreux instruments prévoyant le paiement de services techniques. M. Arnold a proposé d'utiliser les mêmes termes généraux et relativement vagues que ceux de ces dispositions (que l'article proposé était essentiellement censé reproduire) et de fournir dans le commentaire de plus amples orientations reposant sur des exemples détaillés.

78. M. Arnold a également indiqué que la définition avait un caractère exclusif, car elle ne permettait pas au droit interne de la préciser ou de la compléter. La définition ne comprenait pas le remboursement de dépenses ou de paiements par l'employeur aux employés. Les paiements aux employés étaient traités dans d'autres articles du Modèle de convention, à savoir les articles 15, 16, 18 et 19. La prise en compte ou la non-prise en compte des remboursements pouvait se discuter. M. Arnold a indiqué que l'exclusion des remboursements pouvait inciter les contribuables à intégrer dans leur contrat une clause à l'effet que toutes les dépenses soient remboursables et que, par conséquent, l'imposition des paiements, qui devait s'effectuer sur une base brute avec un taux réduit, s'effectue sur une base nette avec le même taux. Une telle exclusion comportait donc des risques.

79. Le paragraphe 4 est formulé de façon analogue aux dispositions des articles 10, 11 et 12. Les articles 7 ou 14, et non l'article sur les honoraires relatifs aux services techniques, s'appliquent dès lors que le fournisseur non résident de services a un établissement permanent ou une base fixe dans l'autre pays et que les services sont effectivement liés à cet établissement ou cette base.

80. Les paragraphes 5 et 6 contiennent les présomptions applicables aux cas de paiement de services techniques. Le paragraphe 5 est analogue aux dispositions des articles 11 et 12. Il établit que les paiements de services techniques proviennent du pays où le débiteur est résident, ou a un établissement stable ou une base fixe lorsqu'ils sont supportés par cet établissement ou cette base. Le paragraphe 6 prévoit une exception à cette règle. Les paiements de services techniques ne sont

pas censés provenir de l'État lorsque le débiteur est un résident de cet État mais a un établissement stable ou une base fixe dans l'autre État ou un État tiers, et les paiements sont supportés par l'établissement stable ou la base fixe.

81. M. Arnold a indiqué que le nouvel article ne contenait pas de disposition traitant des paiements excessifs; il ne comprenait pas non plus de dispositions équivalentes à celles des paragraphes 6 des articles 11 et 12.

82. Au cours des débats, certains membres et observateurs ont posé des questions et demandé des précisions sur des questions telles que la « propriété effective », une notion non traitée dans le texte, ou sur les raisons de ne pas prévoir de clause relative aux paiements excessifs. Les opinions divergeaient quant à l'opportunité d'intégrer ce type de dispositions dans le cas des paiements de services, même si elle allait de soi dans d'autres situations. Un échange de vues a eu lieu sur la question de savoir s'il ne serait pas plus utile de traiter précisément dans l'article lui-même les questions relatives à la longueur du séjour visées dans le paragraphe 4.

83. De nombreux membres se sont félicités du nouvel article, considérant qu'il aiderait les pays en développement à résoudre la question difficile de l'imposition des services techniques et répondait à un besoin mis en évidence dans la pratique des États, tandis que d'autres se sont dit préoccupés par plusieurs aspects du projet élaboré par M. Arnold, en particulier la nature de ce qui serait considéré comme services techniques. Des préoccupations concernant l'ampleur et l'absence de clarté du champ d'application de la provision ont également été exprimées par un certain nombre d'observateurs, dont des pays comme la République tchèque. MM. Louie et Dawson ont souhaité débattre des objectifs d'une telle disposition pour en déterminer le champ d'application. Certains membres du Comité ont proposé d'imposer les honoraires afférents aux services techniques comme il était proposé mais en élargissant la définition du terme « redevances », et souligné que l'adoption d'une telle option rendrait superflu le nouvel article.

84. Le Comité a longuement débattu de l'opportunité d'adopter une disposition conventionnelle qui accorderait des droits d'imposition des services techniques fondés sur la résidence du débiteur. Il a examiné l'exemple typique d'un individu qui était résident au Royaume-Uni mais était présent dans un autre pays et payait un service. Tel que rédigé par M. Arnold, le nouvel article donnerait au Royaume-Uni le droit d'imposer les honoraires correspondant au service même si aucune déduction n'était effectuée au titre des honoraires par l'individu dans le calcul de son obligation fiscale envers le Royaume-Uni (voir plus loin, par. 91). Pour certains membres du Comité, ce résultat ne cadrerait pas avec l'objectif d'établir un principe. D'autres membres estimaient toutefois que les termes relativement vagues déjà en usage dans la pratique des États allaient dans le sens d'une imposition appropriée et non excessive de l'État de source et concouraient à préserver l'assiette de l'impôt que la nature même du secteur des services remettait en question.

85. Au sujet de la propriété effective, M. Arnold a indiqué pourquoi il estimait qu'il n'était pas nécessaire d'adopter des dispositions expresses. Il n'était pas question de la propriété effective dans d'autres dispositions du Modèle de convention traitant de l'imposition des services. À son sens, prévoir de telles dispositions prêterait à confusion. Il a aussi indiqué que l'expression « qui fournit ces services » serait utilisée dans le paragraphe 1 du nouvel article pour évoquer les « paiements de services techniques [...] à un résident de l'autre État contractant qui

fournit ces services » de manière à lier le paiement au contribuable, qui était essentiellement l'équivalent du « bénéficiaire effectif » visé aux articles 11 et 12.

86. Un membre a fait valoir qu'étant donné que la question de la propriété effective était abordée dans les articles traitant de l'imposition sur une base brute ou du revenu passif, comme c'était le cas dans l'article proposé, cette notion avait bien sa place dans l'article à l'examen. En outre, les termes « fourniture de services » pouvaient poser les mêmes problèmes que ceux suscités par l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5, car ils laissaient supposer, dans l'esprit de la plupart des membres du Comité, qu'il devait y avoir une présence physique. L'intervenant a également indiqué que le bénéfice devait aller au propriétaire économique et non au propriétaire légal, car un tiers non partie à la relation conventionnelle ne pouvait se prévaloir de la provision.

87. Comme suite aux échanges concernant le « bénéficiaire effectif », M. Arnold a révisé son projet de façon à y intégrer cette notion. Au sujet de la non-reprise du paragraphe 6 des articles 11 et 12 concernant les paiements excessifs, il a appelé l'attention des participants sur le fait que ces dispositions ne s'appliquaient qu'aux intérêts et redevances et qu'il n'y avait pas d'équivalent pour les services techniques ou dans le nouvel article. La possibilité d'un paiement excessif concernant les services était visée à l'article 9, et cela pourrait suffire selon M. Arnold. Cependant, vu l'appui manifesté en faveur d'une telle disposition, un projet de texte remanié a été présenté avec un nouveau paragraphe 7 consacré aux honoraires excessifs.

88. Dans sa nouvelle formulation faisant suite aux débats du Comité, l'article ne comprenait plus la mention selon laquelle il était assujéti aux dispositions des articles 17 et 20 (qui seraient traitées dans le commentaire); le Comité se prononcerait plus tard sur l'opportunité de faire référence à l'article 8 directement dans le nouvel article ou seulement dans le commentaire.

89. Sur la question que posait l'établissement de deux versions pour l'article dans le texte de l'article lui-même, comme dans les articles 8, 18, 23 et 25, la Coordonnatrice du Sous-Comité sur les services, M^{me} Kana, a indiqué qu'aucune variante n'avait été reçue. Elle a proposé aux membres qui souhaiteraient le faire d'en établir une, que le Sous-Comité s'efforcerait d'incorporer en tant qu'option dans le commentaire. Elle a rappelé aux membres que l'idée d'insérer la nouvelle provision dans un autre article (comme l'article 12) avait été examinée et rejetée au cours de la neuvième session du Comité.

90. Après un échange de vues, le Comité a décidé qu'un seul article serait incorporé dans le Modèle de convention; cependant, une nouvelle variante du texte de l'article serait rédigée en vue de son insertion dans le commentaire. Les membres du Sous-comité qui préféraient une variante au champ d'application moins large ont été priés de présenter un projet dans ce sens. Il a été décidé que le commentaire évoquerait les avantages et les inconvénients présentés par le nouvel article et les variantes de façon équitable, et les membres qui avaient en particulier le sentiment que les inconvénients n'étaient pas correctement expliqués ont été invités à présenter un projet de texte qui pourrait être inséré dans le projet de commentaire. Afin de bien rendre compte de la pratique des pays dans ce domaine, il convenait d'indiquer que certains pays pourraient ne pas souhaiter incorporer le nouvel article dans leurs conventions, sous quelque forme que ce soit, pour les raisons évoquées plus haut.

91. Une autre question soulevée concernait la possibilité pour le bénéficiaire des services de déduire les honoraires afférents aux services techniques lors du calcul du revenu aux fins de l'impôt. Il a été fait observer à ce sujet que les consommateurs privés devraient être expressément exclus du champ d'application de l'article. M. Arnold a indiqué que certaines dispositions du paragraphe 40 du commentaire étaient libellées à cet effet, et pourraient être intégrées dans le texte lui-même si nécessaire. M^{me} Kana a confirmé que le Sous-Comité rendrait compte de l'avancement des travaux à la réunion suivante, conformément au mandat concernant l'élaboration d'un projet de nouvel article portant sur les services techniques, pour insertion dans la mise à jour de 2016 du Modèle de convention. Le Président a remercié le Sous-Comité, M^{me} Kana et M. Arnold de leurs travaux dans ce domaine et s'est félicité de la proposition tendant à donner un rang élevé de priorité, malgré les problèmes de ressources, à la réunion que le Sous-comité tiendrait en 2015.

K. Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement

92. Conformément au mandat du Sous-Comité de la révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement, le Coordonnateur du Sous-Comité, Wolfgang Lasars, a rendu compte des progrès accomplis dans l'élaboration d'une nouvelle version du Manuel de négociation (E/C.18/2014/CRP.6). Il a commencé par passer en revue les dispositions du mandat du Comité relatives au Manuel de négociation, énoncées dans la résolution 2004/69 du Conseil économique et social, et l'historique des travaux portant sur le Manuel, à compter de 1967. Il a ensuite rappelé au Comité que la précédente version du Manuel datait de 2003.

93. M. Lasars a également rappelé que le nouveau Sous-Comité, constitué à la neuvième session du Comité, était chargé de présenter un projet de Manuel de négociation au Comité à la onzième session. Il a indiqué que les travaux se déroulaient comme prévu et résumé le plan et l'organisation proposée du nouveau Manuel de négociation, élaborés par le Sous-Comité. Il a ensuite fait le point sur la participation des auteurs du texte du Manuel soumis à l'examen du Sous-Comité et fait savoir que la première version avait été présentée et examinée par le Sous-Comité lors de sa réunion de septembre 2014.

94. M. Lasars a ensuite posé au Comité une question soulevée lors des débats du Sous-Comité. D'après le mandat du Sous-Comité, le Manuel de négociation doit rendre compte de la version actuelle du Modèle de convention et de son commentaire, ainsi que des décisions du Comité donnant lieu à des modifications de ces deux textes. Les débats actuellement menés dans le cadre du projet de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, qui n'ont pas encore été pris en compte par le Comité, pourraient cependant intéresser les lecteurs du Manuel de négociation. Le Sous-Comité a donc proposé de faire référence, dans le contexte du Plan d'action du Groupe des Vingt et de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, au fait que certains problèmes liés à des règles de fiscalité internationale existantes font actuellement l'objet de débats.

95. Au cours de la discussion qui a suivi, il a été signalé que, lorsque le Manuel de négociation serait présenté au Comité, l'OCDE aurait adopté sous leur forme

définitive certaines de ses solutions concernant plusieurs mesures relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéficiaires. M. Lasars a répondu que le nouveau Manuel de négociation devait se fonder sur les décisions du Comité, lequel aurait besoin d'un certain temps pour examiner les solutions de l'OCDE. Il a ainsi été décidé qu'il serait fait référence, dans le Manuel de négociation, aux problèmes mentionnés et à d'éventuelles solutions mais que de nouvelles mises à jour seraient effectuées dans la version suivante du Manuel ou par voie électronique dans le cadre d'autres activités de renforcement des capacités.

L. Imposition des industries extractives

96. Eric Mensah, Coordonnateur du Sous-Comité chargé des questions d'imposition des industries extractives dans les pays en développement, a présenté les progrès accomplis par le Sous-Comité dans ses travaux, en se fondant sur le rapport qu'il avait établi à ce sujet (E/C.18/2014/CRP.3). Il a présenté les travaux menés par le Sous-Comité au cours de l'année écoulée et en a indiqué le déroulement, remerciant l'Afrique du Sud et la République-Unie de Tanzanie d'avoir accueilli des réunions du Sous-Comité. Le plan de travail comprenait des travaux en cours portant sur les thèmes suivants :

- Une note de synthèse sur les questions relatives à l'imposition des industries extractives et leur interdépendance;
- L'imposition des gains en capital, y compris la question des « ventes indirectes » à l'étranger;
- La taxe sur la valeur ajoutée, y compris les prescriptions relatives à la teneur en produits nationaux;
- Le régime de taxation applicable à la fermeture des installations des industries extractives à la fin de leur cycle de vie;
- Les questions relatives aux conventions fiscales qui se rapportent aux industries extractives.

97. Le plan de travail proposé comportait également de nouveaux travaux sur :

- Un examen rigoureux de la facturation et des coûts, y compris certaines des questions qui sont généralement considérées comme relevant d'une « tarification erronée des échanges commerciaux »;
- Les questions relatives à la notion d'établissement stable dans le secteur des industries extractives;
- Les différents types de « prélèvement » de l'État – les différentes formes d'imposition;
- La négociation et la renégociation des contrats eu égard à leurs aspects fiscaux.

98. M. Lennard a ensuite présenté les pièces jointes au document E/C.18/2014/CRP.3, qui contenaient des projets de notes d'orientation sur les thèmes suivants : a) une note de synthèse sur les questions d'imposition des industries extractives (pièce jointe A); b) l'imposition des gains en capital et ventes indirectes (pièce jointe B); et c) la taxe sur la valeur ajoutée dans les industries extractives (pièce jointe C).

99. Olav Fjellsa et Brian Twomey ont ensuite fait un exposé sur les questions de fiscalité relatives à la fermeture de sites, traitées dans la pièce jointe D du document E/C.18/2014/CRP.3. Charles Bajungu a fait part de l'expérience acquise par l'Administration fiscale tanzanienne en ce qui concerne l'imposition des gains en capital sur le transfert indirect d'actions et les mesures législatives récemment adoptées à cet égard. Tomas Balco a présenté une vue d'ensemble des questions relatives à l'imposition des industries extractives dans les conventions fiscales, en se fondant sur le projet de note d'orientation portant sur certaines de ces questions (pièce jointe E).

100. M. Lennard a noté que d'importantes questions se posaient au sujet de la fixation des prix de transfert dans le secteur des industries extractives. Il importait que les sous-comités qui traitent de ces deux domaines soient en relation. Certains membres du Comité faisaient partie des deux sous-comités, ce qui faciliterait la coordination, et il était envisageable que ces derniers se réunissent à l'avenir pour traiter de questions communes. Lors d'une séance d'information consacrée à l'une de ces questions, Isaác G. Arias Esteban et Monique van Herksen ont présenté la « sixième méthode », qui permet d'estimer les prix des échanges de produits de base dans certains pays d'Amérique latine d'après les cours en bourse de ces produits à un instant donné. M. Esteban a expliqué comment l'Argentine avait accru ses recettes en adoptant la « sixième méthode » et a présenté des similarités et différences entre pays d'Amérique latine dans l'application de cette méthode. M^{me} van Herksen a expliqué que la « sixième méthode » pouvait être envisagée comme un moyen d'éviter le recours abusif à des dispositions protectrices, qui permettrait de remédier en partie aux insuffisances administratives des pays en développement.

101. Le Comité a approuvé le plan de travail proposé par le Sous-Comité et noté que celui-ci demanderait que des observations lui soient publiquement formulées sur toutes les notes d'orientation jusqu'au 16 février 2015. Le Sous-Comité devait se réunir de nouveau à New York en avril 2015. Le Comité a remercié les membres du Sous-Comité pour leurs travaux, ainsi que les intervenants, qui ont donné d'utiles explications.

M. Imposition des projets de développement

102. M^{me} Kana a brièvement présenté la question de l'imposition des projets de développement en notant qu'elle figurait à l'ordre du jour du Comité depuis un certain temps. Elle a rappelé qu'un document sur le régime fiscal applicable aux projets financés par des donateurs avait été présenté à la troisième session du Comité en 2007, dont un projet de principes directeurs établi par les membres du Groupe directeur du Dialogue fiscal international. Elle a en outre noté qu'il avait été proposé de tenir une réunion commune de donateurs et de spécialistes de la fiscalité pour examiner ces principes directeurs, qui n'avait cependant pas eu lieu.

103. Afin de faire progresser ces travaux, M^{me} Kana a proposé d'inviter, par lettre, le Conseil économique et social à organiser une telle réunion pour permettre à des organismes de développement et des spécialistes de la fiscalité de débattre ensemble de ces questions. Le Comité a chargé M^{me} Kana d'établir une première version de cette lettre, qui serait soumise à son examen à la onzième session.

N. Renforcement des capacités

104. Dominika Halka et Harry Tonino, membres du Secrétariat, ont fait le point sur les progrès accomplis dans la conception et la mise en œuvre du programme de renforcement des capacités de l'Organisation des Nations Unies en matière de coopération fiscale internationale (E/C.18/2014/CRP.7). À la suite d'une introduction, au cours de laquelle ils ont brièvement présenté le contexte institutionnel, le mandat intergouvernemental, l'historique et les principales caractéristiques du programme, ils ont rendu compte des activités menées dans les différents domaines prioritaires. En ce qui concerne les conventions fiscales, la principale de ces activités était le cours des Nations Unies sur les conventions concernant les doubles impositions, fondé sur le Modèle de convention de 2011, qui avait été dispensé pour la première fois en mars 2014 à Panama.

105. Il a été noté qu'une introduction aux conventions fiscales, établie par M. Arnold (E/C.18/2014/5), était jointe aux documents à lire dans le cadre du cours. M. Arnold a brièvement présenté ce texte, qui portait sur les sujets suivants : la nature juridique et les effets sur le plan juridique des conventions fiscales, les différents types de traités portant sur des questions fiscales, la négociation des conventions fiscales, l'historique des modèles de convention de l'ONU et de l'OCDE et les différences qui existent entre eux, la teneur d'une convention fiscale bilatérale type, les liens d'interdépendance entre les différents articles d'une convention fiscale, les rapports entre conventions fiscales et droit interne, les objectifs des conventions fiscales et l'interprétation des conventions fiscales. M^{me} Halka et M. Tonino ont ensuite exposé les progrès réalisés dans d'autres domaines du programme, y compris les négociations et l'administration des conventions fiscales, les prix de transfert, la protection de la base d'imposition pour les pays en développement et l'administration fiscale.

106. Au cours de la discussion qui a suivi, plusieurs membres du Comité et représentants de pays ont déclaré apprécier et soutenir les activités menées dans le cadre du programme. Il a été demandé que les activités de renforcement de capacités soient étendues à l'Afrique, aux niveaux régional et sous-régional, y compris dans les pays francophones, notamment grâce à la traduction en français des documents nécessaires. On a également dit que le Comité avait eu raison de modifier ses méthodes de travail, actuellement axées sur le Groupe consultatif et non plus sur l'ancien Sous-Comité chargé du renforcement des capacités, ainsi que les mandats respectifs de ces deux organes.

O. Questions fiscales relatives au commerce international des biens

107. M. Martino a présenté ce point de l'ordre du jour en notant que d'importantes questions pouvaient se poser lors de l'évaluation des biens échangés dans le cadre du commerce international, les transactions entre parties pouvant faire l'objet d'inspections douanières et fiscales (y compris aux fins de la fixation des prix de transfert) et donc être régies par des règles et intérêts divergents.

108. Après avoir rappelé que pour les pays en développement, en particulier les pays les moins avancés, les impôts indirects, tels que les taxes à l'importation, constituent généralement la principale source de recettes publiques, M. Martino a

proposé que le Comité coopère avec les organisations internationales œuvrant dans ce domaine, ainsi qu'avec d'autres parties prenantes des secteurs public et privé, afin de sensibiliser les pays en développement aux questions susmentionnées et de les aider à y apporter de véritables solutions.

109. Plusieurs membres du Comité et représentants du secteur privé ont reconnu la pertinence de ces questions pour les pays en développement et l'importance de prêter assistance à ces derniers à cette fin. M. Martino a été prié d'établir un document à présenter au Comité à sa onzième session, dans lequel il examinerait la valeur ajoutée que le Comité pourrait apporter à ces travaux dans l'intérêt des pays en développement, compte tenu des travaux menés sur des questions similaires dans d'autres instances.

P. Autres questions

110. Le Comité a pris acte avec une profonde tristesse du décès de Frank Mulen (Irlande), membre du Comité à sa création. Le respect et l'affection qu'il inspirait ont été évoqués.

111. Le Comité a confirmé que son plan de travail supposait qu'une version actualisée du Modèle de convention soit adoptée à sa douzième session, en 2016, la dernière session à laquelle siégeront les membres actuellement en fonction, et publiée en 2017.

112. Le Comité a noté qu'il était très important de veiller à ce que les principaux documents établis par le Comité, tels que le Modèle de convention et le Manuel sur les prix de transfert, soient traduits dans toutes les langues officielles de l'ONU, afin d'en optimiser l'utilité, et a demandé que des efforts soient déployés, notamment par les donateurs potentiels, pour que cela soit fait dans les plus brefs délais et que ces traductions soient de la qualité requise.

Chapitre IV

Dates et ordre du jour de la onzième session du Comité

113. Le Comité a décidé de tenir sa onzième session à Genève du 19 au 23 octobre 2015.

114. Le Comité fixera provisoirement, préalablement à la session annuelle, l'ordre dans lequel les questions seront abordées :

1. Ouverture de la session par le Président du Comité.
2. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux.
3. 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 1 (Personnes visées) : application des dispositions conventionnelles aux entités hybrides;
 - ii) Article 5 (Établissement stable) : sens de « projets connexes »;
 - iii) Article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne) :
 - a. Sens et champ d'application de l'expression « activités auxiliaires »;
 - b. Application de l'article à la navigation de croisière;
 - c. Autres questions relatives au commentaire;
 - iv) Érosion de la base d'imposition et transfert des bénéficiaires;
 - v) Article 12 (Redevances) :
 - a. Sens de l'expression « équipement industriel, commercial ou scientifique »;
 - b. Questions relatives aux versements concernant les logiciels;
 - vi) Article 26 (échange de renseignements) : projet de code de conduite;
 - vii) Imposition des services :
 - a. Article sur les services techniques;
 - b. Autres questions;
 - 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) Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement;
 - iii) Imposition des industries extractives;
 - iv) Imposition des projets de développement;
 - v) Renforcement des capacités;
 - vi) Règlement des différends : questions d'arbitrage concernant les pays en développement et solutions envisageables;
 - vii) Questions fiscales relatives au commerce international des biens.
4. Dates et ordre du jour provisoire de la douzième session du Comité.
 5. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa onzième session.

Chapitre V

Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa dixième session

115. Le Comité a approuvé et adopté le présent rapport en vue de le soumettre au Conseil économique et social, le texte final devant être arrêté à l'issue de la session.

