



Nations Unies

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

**Rapport sur les travaux
de la quinzième session
(17-20 octobre 2017)**

Conseil économique et social
Documents officiels, 2018
Supplément n° 25



Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

**Rapport sur les travaux
de la quinzième session
(17-20 octobre 2017)**



Nations Unies • New York, 2018

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
Ouverture de la quinzième session et adoption de l'ordre du jour	6
Élection du Bureau	6
III. Échange de vues et conclusions sur les questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale.	8
A. Questions de procédure à examiner par le Comité	8
B. Conséquences fiscales de l'économie numérique – questions intéressant les pays en développement	9
C. Questions de fiscalité environnementale intéressant les pays en développement	12
D. Mise à jour éventuelle du Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement	13
E. Mise à jour éventuelle du manuel sur plusieurs aspects de la fiscalité des industries extractives des pays en développement.	15
F. Fiscalité des projets de développement.	16
G. Traitement des organismes de placement collectif.	18
H. Entités hybrides.	18
I. Article 12 (Redevances).	18
J. Procédure amiable.	19
K. Renforcement des capacités	21
L. Mise à jour du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement.	23
M. Questions relatives à la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.	23
N. Autres questions	24
IV. Questions appelant une décision du Conseil économique et social.	26
Projet de décision qu'il est recommandé au Conseil d'adopter : lieu, dates et ordre du jour provisoire de la seizième session du Comité.	26

Chapitre I

Introduction

1. En application de la résolution 2004/69 et de la décision 27/209 du Conseil économique et social, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a tenu sa quinzième session à Genève du 17 au 20 octobre 2017.
2. Ont assisté à la quinzième session du Comité d'experts 25 membres du Comité et 164 observateurs.
3. L'ordre du jour provisoire et la documentation pour la quinzième session, tels qu'adoptés par le Comité (E/C.18/2017/4), étaient les suivants :
 1. Ouverture de la session par le représentant du Secrétaire général.
 2. Élection du Président et du Vice-Président du Comité.
 3. Observations du Président du Comité.
 4. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux
 5. Examen des questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale :
 - a) Questions de procédure à examiner par le Comité ;
 - b) Questions relatives à la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement :
 - i) Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices : mises à jour concernant :
 - a. Les articles 1 et 5, notamment :
 - i. Le traitement des questions relatives à l'assurance et à la réassurance ;
 - ii. D'autres questions relatives aux établissements stables ;
 - b. L'article 13 (Gains en capital) : application des paragraphes 4 et 5 ;
 - ii) L'article 12 (Redevances) : modifications éventuelles des commentaires sur l'article 12 intéressant les paiements relatifs aux logiciels ;
 - c) Questions diverses :
 - i) Mise à jour éventuelle du Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement ;
 - ii) Mise à jour éventuelle du Manuel sur plusieurs aspects de la fiscalité des industries extractives des pays en développement ;
 - iii) Mise à jour éventuelle du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales ;

- iv) Traitement des organismes de placement collectif ;
 - v) Procédure amiable – prévention et règlement des différends, notamment mises à jour éventuelles du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions et de ses commentaires, ainsi que du guide sur la procédure amiable, et poursuite de l'élaboration du manuel sur le règlement des différends ;
 - vi) Entités hybrides ;
 - vii) Renforcement des capacités ;
 - viii) Questions de fiscalité environnementale intéressant les pays en développement ;
 - ix) Conséquences fiscales de l'économie numérique – questions intéressant les pays en développement ;
 - x) Fiscalité des projets de développement ;
 - xi) Autres questions à examiner.
6. Ordre du jour provisoire de la seizième session du Comité.
7. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa quinzième session.

Chapitre II

Organisation de la session

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

4. Le 17 octobre 2017, le Directeur du Bureau du financement du développement du Département des affaires économiques et sociales, M. Alexander Trepelkov, a ouvert la quinzième session du Comité au nom du Secrétaire général, en attendant l'élection du Président.

5. Il a accueilli les nouveaux membres du Comité et informé les participants du contexte général des travaux, mentionnant notamment le Processus d'examen du financement du développement dirigé par l'Organisation des Nations Unies et les arrangements institutionnels relatifs aux travaux du Comité. Il a rappelé que, dans le Programme d'action d'Addis-Abeba issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, l'action du Comité avait été accueillie avec satisfaction et il avait été décidé, pour rendre ce dernier plus efficace encore et augmenter ses capacités opérationnelles, d'accroître la fréquence de ses sessions pour la porter à deux par an.

6. Le Directeur a remercié les membres sortants du Comité, son Bureau et ses sous-comités ainsi que leurs coordonnateurs pour le dévouement avec lequel ils avaient travaillé au sein de l'Organisation des Nations Unies ces quatre dernières années, au cours desquelles d'excellents résultats avaient été obtenus, notamment : a) une version mise à jour du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement ; b) une version révisée du Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement ; c) une version mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement ; d) un nouveau manuel sur la fiscalité des industries extractives et e) un Code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale, qui, sur recommandation du Comité, avait été formellement adopté par le Conseil économique et social dans sa résolution 2017/3. Le Directeur a exprimé l'espoir que les quatre premières de ces publications seraient mises à jour et améliorées au cours du mandat de quatre ans des nouveaux membres du Comité.

7. Le Directeur a également rendu compte des progrès réalisés dans le cadre des travaux de la Plateforme interinstitutions de collaboration sur les questions fiscales, une initiative conjointe du Fonds monétaire international (FMI), de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), de l'Organisation des Nations Unies et du Groupe de la Banque mondiale. Il a expliqué que la tâche principale de la plateforme consistait à mettre au point des publications destinées à fournir des orientations pratiques aux pays en développement pour leur permettre de mieux protéger leurs bases d'imposition. En juin 2017, la Plateforme a publié une Boîte à outils pour faire face aux difficultés liées au manque de comparables dans les analyses de prix de transfert, suivie en août par la version provisoire d'une autre boîte à outils sur la fiscalité des transferts indirects d'actifs à l'étranger. Elle a également lancé des travaux visant à aider les pays en développement à mettre en œuvre des stratégies d'accroissement des recettes à moyen terme.

Élection du Bureau

8. Pour conclure, le Directeur du Bureau du financement du développement a rappelé aux participants que la quinzième session avait pour particularité de coïncider

avec la nomination des nouveaux membres du Comité et il demandé que celui-ci se réunisse à huis clos pour élire son président et ses vice-présidents.

9. Le Directeur a indiqué qu'il était de tradition d'élire un président et quatre vice-présidents qui soient issus des cinq zones géographiques des Nations Unies. Les membres du Comité ont également été informés de la possibilité d'élire le Bureau soit pour deux ans, soit pour les quatre ans de leur mandat. Ils ont choisi d'élire le Bureau pour deux ans et de fonder leur choix sur l'expérience, afin que d'anciens membres du Comité puissent partager leurs connaissances des méthodes de travail avec leurs collègues.

10. Le Comité a élu Mme Carmel Peters et M. Eric Mensah Coprésidents, M. William Babatunder Fowler Premier Vice-Président, M. Rajat Bansal Deuxième Vice-Président, Mme Natalia Aristazabal Mora Troisième Vice-Présidente et M. Cezary Krysiak Quatrième Vice-Président. Mme Sing Yuan Yong a été nommée Rapporteuse de la quinzième session.

Chapitre III

Échange de vues et conclusions sur les questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale

A. Questions de procédure à examiner par le Comité

11. M. Michael Lennard, Secrétaire du Comité, a présenté cette question et indiqué que la note sur les questions de procédure établie pour le Comité (E/C.18/2017/CRP.27) était une mise à jour d'un document précédent rédigé par le secrétariat en réponse à une demande formulée par le Comité à sa treizième session et examiné à la quatorzième session. Le mandat des membres précédents se terminant, il a été décidé que ce serait les prochains membres qui réfléchiraient à la question.

12. Le Secrétaire a noté que la possibilité de faire référence à des principes écrits lors des délibérations et activités, notamment dans le cadre des travaux des sous-comités, aiderait le Comité à utiliser plus efficacement ses ressources. Avant d'examiner la plupart des principales questions soulevées par le document, le Secrétaire a estimé que les directives en matière de procédure devaient être assez souples pour faciliter le travail et la contribution de chaque membre, eu égard à leurs autres responsabilités.

13. Il a été suggéré dans le document de créer un groupe consultatif composé d'anciens membres que le Comité pourrait consulter si besoin. Le Secrétaire a indiqué que cette proposition permettrait de continuer à faire participer d'anciens membres aux travaux du Comité. Le Comité pourrait également élargir le groupe pour y inclure d'autres parties prenantes, si nécessaire.

14. S'agissant de l'opportunité de consigner les opinions minoritaires exprimées lors des débats et des procédures de vote, le Secrétaire a fait savoir que, traditionnellement, les opinions minoritaires n'avaient pas été consignées dans les articles de la Convention eux-mêmes, même si, parfois, elles l'avaient été dans les commentaires. La procédure habituelle avait été de les consigner dans le rapport du Comité. Le Secrétaire a mentionné quelques-uns des critères qui pouvaient être utilisés pour décider si une opinion divergente devait être consignée dans les commentaires ou dans le rapport du Comité. Généralement, le Comité étant un groupe d'experts, l'opinion d'un expert devrait suffire s'il la maintient après le débat, sans qu'elle ait besoin d'être soutenue. On pourrait, toutefois, établir comme règle que l'expression d'une opinion minoritaire doit être soutenue par un autre membre, qui n'a pas nécessairement à la partager. L'objectif d'une telle procédure serait d'éviter de consigner une opinion minoritaire sur la base d'une mauvaise interprétation d'un texte ou d'un raisonnement erroné. Le Comité pourrait également exiger une majorité qualifiée (les deux tiers des membres, par exemple) avant qu'une opinion ne soit intégrée dans un commentaire, ce qui pourrait, néanmoins, amener à ne couvrir dans le Modèle de convention que les opinions qui ne sont pas largement partagées mais qui reflètent la pratique concrète.

15. Quant à la question d'un vote par procuration lorsque les opinions sont mises aux voix, le Secrétaire a expliqué que le secrétariat et les anciens membres étaient d'avis que, pour qu'un membre du Comité puisse voter, il ou elle devait être physiquement présent(e) pour la délibération et le vote. Toutefois, par le passé, il avait été largement accepté qu'un membre du Comité fasse connaître à l'avance son avis sur une question au secrétariat et au Président, pour qu'ils en informent à leur tour le Comité. Un mode opératoire devrait être élaboré si le Comité souhaitait formaliser cette procédure.

16. Les autres questions soulevées dans la note concernaient le travail quotidien des sous-comités, leur composition, les contenus publiés en direct (« blogging ») pendant les réunions, le mode d'élection du Bureau du Comité, la nature du rapport de session du Comité et la procédure écrite par laquelle les membres du Comité pourraient débattre de questions et harmoniser leurs positions sans participer à une réunion officielle.

17. Soulignant la nécessité d'un document écrit, auquel le Comité pourrait se référer dans ses travaux, il a été suggéré de créer un sous-comité avec un mandat clair et limité dans le temps, qui serait chargé de rédiger un rapport pour examen par le Comité dès que possible. Cette formule permettrait d'opérer les changements pendant le mandat des membres actuels du Comité et de ses sous-comités.

18. Le Comité devait également se pencher sur la composition des sous-comités. D'une part, il semblait très difficile de limiter le nombre de membres du Comité souhaitant participer à un sous-comité particulier. De l'autre, plus il y avait de membres du Comité dans un sous-comité, moins il était possible d'intégrer des participants extérieurs. Après discussion, le Comité est convenu de ne pas limiter le nombre de membres du Comité participant aux sous-comités, pour le moment.

19. Le secrétariat a été remercié pour le document et pour les questions soulevées. Il a été convenu de créer un sous-comité chargé de rédiger des projets de procédures, en tenant en compte des idées avancées pendant la discussion et de la nécessité de maintenir une certaine flexibilité opérationnelle. M^{me} Stephanie Smith a été nommée Coordinatrice du Sous-Comité chargé des pratiques et procédures du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, dont le mandat a été défini comme suit :

Le Sous-Comité sur les pratiques et procédures du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale examine les pratiques et procédures du Comité afin d'améliorer la capacité de ce dernier de s'acquitter de son mandat tout en gardant une flexibilité suffisante.

Le Sous-Comité fait rapport initialement au Comité à sa seizième session, notamment sur les pratiques et procédures relatives à la constitution et au fonctionnement des sous-comités, l'expression des opinions minoritaires et les procédures de vote.

B. Conséquences fiscales de l'économie numérique – questions intéressant les pays en développement

20. Le Secrétaire a ouvert la discussion en recensant les points ci-après, à examiner en relation avec les conséquences fiscales de l'économie numérique : a) aperçu des enjeux associés à l'économie numérique ; b) aspects des enjeux fiscaux de l'économie numérique pouvant éventuellement faire l'objet d'un examen par le Comité ; c) imposition des honoraires perçus pour services techniques, de gestion et de conseil dans l'économie numérique en vertu de l'article 12 A de la mise à jour de 2017 du Modèle de convention et d) avantages et possibilités offerts par l'économie numérique aux administrations fiscales. Les présentations avaient pour but de nourrir le débat entre les membres du Comité quant à la nécessité d'étudier plus avant les conséquences fiscales de l'économie numérique et de prendre des mesures servant les intérêts des pays en développement.

Enjeux fiscaux de l'économie numérique

21. Les deux premières présentations, faites par M. Marc M. Levey, de Baker McKenzie (prenant la parole à titre personnel), et M^{me} Styliani Ntoukaki, ancienne

stagiaire du secrétariat, ont mis en avant certains enjeux auxquels l'économie numérique confronte les États. Parmi ceux-ci figurait la possibilité qu'ont les entreprises multinationales de générer des recettes dans des États sans y être présentes physiquement ou sans y avoir de liens, ce qui permettait à certaines d'entre elles d'éviter de payer des impôts aux États de la source. Établir le lieu de la création de valeur pour les données numériques constituait un autre enjeu à prendre en compte pour déterminer à quel État devaient être attribués les bénéfices. Le risque de traiter différemment les distributeurs en ligne et les distributeurs traditionnels a également été évoqué.

22. Les intervenants ont souligné que, bien que la question soit débattue depuis des années dans d'autres forums, les solutions proposées et mises en œuvre n'avaient pas réglé les problèmes relevés dans les documents. Ils ont estimé que le Comité était bien placé pour lever les obstacles à la création d'un cadre international commun visant à éviter que les pays ne prennent des mesures unilatérales et non concertées, tout en gardant la possibilité de collecter des impôts là où la valeur était créée, dans le contexte de l'examen des enjeux de l'économie numérique.

Imposition des honoraires perçus pour services techniques, de gestion et de conseil dans l'économie numérique

23. M. David Orzechowski, un autre ancien stagiaire du secrétariat, a évoqué l'imposition des honoraires pour services techniques, de gestion et de conseil dans l'économie numérique, en particulier au titre de l'article 12 A du Modèle de convention de 2017. Il a fait remarquer qu'en vertu de cet article, la présence physique d'un prestataire n'était pas requise pour qu'un État puisse imposer les bénéfices générés par la fourniture de services numériques à une personne dans ledit État.

24. M. Orzechowski a noté que l'inclusion de l'article 12 A dans le Modèle de convention, dans la mesure où il était repris dans les conventions bilatérales, entraînerait un changement significatif dans l'attribution des droits d'imposition des revenus tirés des services techniques, de gestion et de conseil. Il était donc d'avis que l'inclusion de l'article 12 A dans le Modèle de convention de 2017 montrait comment une réévaluation des concepts traditionnels pouvait se traduire par une meilleure attribution des droits d'imposition dans l'économie numérique, en particulier face aux réalités et priorités des pays en développement.

Avantages et possibilités offerts par l'économie numérique aux administrations fiscales

25. M. Chris Sanger (Ernst & Young) a présenté une autre vision de l'économie numérique. Il a évoqué les avantages et les possibilités offerts aux administrations fiscales par l'économie numérique, notamment en matière de transformation, de transparence et de technologie. Il a noté que les pratiques des administrations fiscales ne changeaient pas aussi rapidement que celles des entreprises. Il a également remarqué que si les administrations fiscales se lançaient dans la numérisation, en informatisant l'archivage, la tenue des comptes, le recoupement des données relatives aux contribuables ainsi que les audits et évaluations, elles pourraient renforcer la coopération entre elles et établir des normes internationales claires.

Initiatives récentes à l'Organisation de coopération et de développement économiques

26. M^{me} Sophie Chatel, du secrétariat de l'OCDE, a exposé au Comité les travaux récemment réalisés par son organisation dans le domaine de l'économie numérique. L'OCDE a été chargée par le Groupe des Vingt d'établir un rapport sur le sujet, en mettant en avant des solutions à court comme à long terme. Pour ce faire, elle a lancé

des consultations avec des professionnels, des universitaires et des membres de la société civile. M^{me} Chatel a signalé que la tâche ne serait pas facile. Les solutions proposées par l'OCDE devaient être compatibles avec les conventions concernant les doubles impositions, les accords de l'Organisation mondiale du commerce et la législation de l'Union européenne. L'OCDE devait présenter un rapport d'activité en avril 2018 et un rapport final d'ici à 2020.

27. De nombreux membres du Comité ont considéré qu'il était important de charger un sous-comité d'analyser les enjeux fiscaux de l'économie numérique et de recenser les différentes possibilités de progression. À cet effet, ce sous-comité pourrait examiner les initiatives récentes d'autres forums internationaux, comme l'OCDE, la Banque mondiale, l'Union européenne et le FMI, en accordant une attention particulière aux besoins des pays en développement.

28. La question de savoir si le sous-comité analyserait également les aspects de l'économie numérique intéressant les administrations fiscales a été longuement débattue et divers avis ont été exprimés. Un des coordonnateurs proposés ayant déjà quitté la réunion, le secrétariat a proposé que le sous-comité examine à la fois les enjeux fiscaux de l'économie numérique et les aspects intéressant les administrations fiscales jusqu'à la prochaine réunion du Comité, en mai 2018, et qu'il fasse rapport au Comité à cette réunion afin que celui-ci détermine la possibilité de créer deux sous-comités s'occupant chacun de l'une des deux questions.

29. Cette proposition a été acceptée et un Sous-Comité chargé des questions fiscales liées à l'économie numérique a été créé, sous la coordination de M. Babatunder Fowler et M. Aart Roelofsen, avec le mandat suivant :

Le Sous-Comité tire parti de sa propre expérience en tant qu'organe largement représentatif des parties prenantes et collabore avec les autres organes concernés et parties intéressées pour :

- Analyser les questions techniques, économiques et autres questions pertinentes ;
- Décrire les difficultés et possibilités intéressant particulièrement les différents organes concernés dans les pays en développement ;
- Suivre les initiatives récentes à l'échelle internationale ;
- Décrire les possibilités de progression ;
- Suggérer des mesures et rédiger des dispositions relatives à l'économie numérique, en ce qui concerne :
 - o Les impôts sur le revenu ;
 - o Les conventions concernant les doubles impositions ;
 - o La taxe sur la valeur ajoutée et les autres impôts indirects ;
 - o Les questions d'administration fiscale.

Le Sous-Comité fait rapport sur ses activités, recommandations et conclusions à chaque session du Comité et présente pour examen d'ici à la seizième session, en 2018, un document initial sur les difficultés, les possibilités et les méthodes de travail.

C. Questions de fiscalité environnementale intéressant les pays en développement

30. Le thème a été présenté par M^{me} Tatiana Falcão, ancienne fonctionnaire du secrétariat, qui a replacé le débat dans son contexte, en rappelant aux participants la présentation par le Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies en 2015 d'un document sur la question fondé sur l'expérience de la Suède en matière de fiscalité environnementale. Le Comité s'est intéressé à la question lors de ses douzième et quatorzième sessions, mais n'a pas pu lui consacrer plus de temps, devant terminer l'examen d'autres thèmes avant le renouvellement de ses membres. Il a recommandé que ses nouveaux membres continuent d'étudier la question et de conseiller les pays sur les politiques et autres questions relevant de la fiscalité environnementale.

31. M^{me} Falcão a indiqué que la principale justification d'une taxe d'environnement était d'essayer de diminuer les émissions de gaz à effet de serre afin de protéger l'environnement. Elle a passé en revue les politiques de fiscalité environnementale actuellement appliquées dans le monde et présenté des exemples de pays ayant déjà mis en place certaines formes de taxe d'environnement.

32. M^{me} Falcão a brièvement expliqué le lien entre la question et le thème plus général du développement durable au sein du système des Nations Unies. Elle a fait remarquer que l'Organisation des Nations Unies pouvait faire valoir trois accords : a) la Convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques ; b) le Protocole de Kyoto ; et c) l'Accord de Paris. Signée en 1994, la Convention-cadre sur les changements climatiques exigeait des pays qu'ils mettent en œuvre des politiques destinées à réduire les émissions de gaz de serre et à les maintenir à des niveaux les empêchant d'interférer avec le système climatique. Elle n'a établi des objectifs concernant les niveaux d'émission optimaux que pour les pays développés, sans mettre en place un système intégré pour mesurer leurs progrès. Le Protocole de Kyoto a tenté d'établir un niveau maximal d'émissions de gaz à effet de serre dans l'atmosphère pour chaque pays et a permis aux pays d'échanger entre eux leurs « droits de pollution » dans le cadre d'un dispositif connu sous le nom de « programmes de plafonnement des émissions et d'échange de droits d'émission ». Les marchés d'échange de droits d'émission étaient censés faire sensiblement changer le comportement des consommateurs et devaient ainsi ramener les émissions de carbone aux niveaux désirés.

33. M^{me} Falcão a souligné que cette approche de la réduction des émissions de carbone axée sur le marché ne suffisait pas et que les pays avaient rapidement mis en place d'autres instruments pour réduire les émissions de gaz à effet de serre.

34. L'ensemble des outils utilisés pour atteindre le niveau désiré de gaz à effet de serre dans l'atmosphère a été décrit dans l'Accord de Paris. Parmi ces instruments figuraient notamment l'écofinancement, les obligations vertes et les taxes d'environnement.

35. M^{me} Falcão a décrit trois approches possibles en matière de politique fiscale : l'imposition en amont, l'imposition intermédiaire et l'imposition en aval. L'imposition en amont s'appliquait aux activités d'extraction et était mieux adaptée aux pays dotés d'importantes ressources naturelles. L'imposition intermédiaire visait principalement les raffineries ou les activités de transport. Elle était facile à administrer car elle ne concernait qu'un nombre limité de contribuables, mais elle ne couvrait pas l'ensemble du processus, des activités polluantes pouvant avoir lieu lors de l'extraction. L'imposition en aval était généralement appliquée lors de l'acquisition du produit final par les consommateurs. Elle était adaptée aux pays disposant de peu de ressources minérales mais ayant de larges marchés de consommateurs.

36. M^{me} Falcão a expliqué que les impositions en amont, intermédiaire et en aval étaient généralement appliquées de manière automatique, ce qui les rendaient simples et peu coûteuses à administrer. Elle a souligné que ce type d'imposition, dont la gestion ne demandait pas de ressources supplémentaires, pouvait constituer une bonne source de recettes pour les pays. Elle devrait également permettre aux pays en développement de tirer des recettes des secteurs formel comme informel.

37. Décrivant les expériences des pays en matière d'application de la taxe sur le carbone, Mme Falcão a signalé des difficultés potentielles. Pour justifier la taxe et son intérêt pour le développement durable, certains gouvernements avaient dû supprimer d'autres types de taxes, afin de rendre la taxe sur le carbone neutre sur le plan des recettes. D'autres avaient choisi d'affecter les recettes fiscales ainsi collectées au financement d'activités en rapport avec l'environnement. Dans tous les cas, les options disponibles dépendaient de la situation du pays. Mme Falcão a fait observer qu'il serait sans doute justifié de mettre en place un sous-comité chargé d'étudier cette question en profondeur.

38. Les participants qui se sont exprimés ont tous accepté l'idée de mettre en place un sous-comité, certains estimant que celui-ci devrait avoir un plus vaste mandat et examiner toutes les politiques liées aux recettes qui influençaient les changements climatiques, notamment les politiques mises en place en vertu de l'Accord de Paris. De nombreux pays, en particulier des pays en développement, pourraient avoir besoin d'orientations sur la mise en œuvre de leurs engagements. Le Comité est convenu de créer un Sous-Comité chargé des questions de fiscalité environnementale et M^{me} Aristazabal Mora en a été nommée la coordonnatrice. Le mandat du Sous-Comité est le suivant :

Le Sous-Comité étudie les questions et possibilités concernant la taxe d'environnement, établit des rapports à ce sujet et propose des orientations, notamment à l'intention des pays en développement, et s'emploie dans cette optique à :

- Recenser et prendre en compte les questions les plus pressantes pour lesquelles des orientations du Comité apporteraient dans ce domaine une aide précieuse aux pays en développement, et établir sur ces questions des rapports initiaux pour la seizième session du Comité, en 2018 ;
- Prêter une attention particulière à l'application des taxes sur le carbone et établir des rapports sur les pratiques actuelles des pays, les considérations de politique générale et les questions administratives ;
- Fournir des projets d'orientations sur ces questions, telles qu'approuvées par le Comité lors de ses sessions.

Dans le cadre de ses travaux, le Sous-Comité consulte fréquemment d'autres personnes et entités actives dans le domaine et s'efforce de collaborer avec elles. Le Sous-Comité fait rapport sur ses activités à chaque session.

D. Mise à jour éventuelle du Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement

39. Présentant la deuxième édition du Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement, le Coordonnateur du précédent Sous-Comité chargé de l'article 9 (Entreprises associées) : prix de transfert, M. Stig Sollund, a donné une brève description du processus qui a conduit à la publication du Manuel puis à celle de sa deuxième édition.

40. Il a rappelé qu'au départ, certains craignaient que le Manuel ne conduise à des méthodes différentes et concurrentes concernant le « principe de pleine concurrence », principe sous-tendant l'évaluation des prix de transfert et recommandé par d'autres organisations, notamment l'OCDE. Il a toutefois noté que le Sous-Comité s'efforçait de préserver la cohérence avec l'article 9 du Modèle de convention, qui faisait du principe de pleine concurrence le préalable à l'évaluation des prix de transfert. Le Manuel recensait également certaines pratiques nationales en matière de prix de transfert et s'efforçait de prendre en compte la situation particulière des pays en développement et le droit interne.

41. M. Sollund a souligné que le Manuel était un document évolutif censé être constamment amélioré et mis à jour. Il a donné l'exemple de la dernière mise à jour du Modèle de convention, dans laquelle le commentaire sur l'article 9 avait été révisé, ce qui était l'une des raisons de la mise à jour du Manuel. Pendant la préparation de la première édition du Manuel, certains thèmes considérés comme importants n'avaient pas pu être pleinement traités avant la première publication. Des thèmes tels que « les services intragroupes », « les accords de répartition des coûts » et les travaux relatifs au Projet concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires sur les « actifs incorporels » avaient été ajoutés à la deuxième édition du Manuel, sous la forme de nouveaux chapitres. Les pratiques nationales avaient été mises à jour par les pays concernés et les pratiques nationales mexicaines avaient été ajoutées.

42. M. Sollund a suggéré qu'un nouveau sous-comité sur le même sujet pourrait étudier les possibilités d'amélioration du Manuel et formuler des recommandations afin de le rendre plus pratique, notamment en ajoutant des exemples de pays et en collaborant avec d'autres institutions participant à l'élaboration d'activités de renforcement des capacités au profit des pays en développement. Il a pris note du cas pratique des prix de transfert pour les industries extractives et des travaux réalisés par le passé avec le Sous-Comité de la fiscalité des industries extractives des pays en développement afin d'évoquer les prix de transfert dans la publication élaborée par ce Sous-Comité, mais il a déconseillé d'ajouter des chapitres pour chaque secteur dans le Manuel.

43. Dans la discussion qui a suivi, le Coprésident du Comité a déclaré le lancement officiel de la deuxième édition du Manuel. M. Sollund et les membres du précédent Sous-Comité chargé de l'article 9 (Entreprises associées) : prix de transfert ont été remerciés pour leurs travaux. Un nouveau Sous-Comité chargé de l'article 9 (Entreprises associées) : prix de transfert a été formé et sera coordonné par M^{me} Ingella Wilfors et M. Sollund, avec le mandat suivant :

Le Sous-Comité examine et met à jour le Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement, sur la base des principes suivants :

- Le Manuel doit être compatible avec l'article 9 du Modèle de convention et le principe de pleine concurrence qui y est énoncé, et cohérent avec les commentaires pertinents du Modèle ;
- Il doit refléter les réalités et les besoins des pays en développement, eu égard à leurs niveaux respectifs de développement des capacités ;
- Il doit accorder une attention particulière à l'expérience des pays en développement et aux obstacles et possibilités auxquels ces pays ont le plus de chances d'être confrontés dans la pratique ;
- Il doit s'appuyer sur les travaux réalisés dans d'autres forums.

Le Sous-Comité tient dûment compte des résultats du Plan d'action de l'OCDE et du G20 concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices dans le domaine des prix de transfert. Le Manuel reflète la situation particulière des économies les moins avancées.

Le Sous-Comité fait rapport sur ses progrès lors des sessions du Comité et présente la version finale de la mise à jour de son Manuel au plus tard à sa vingt-deuxième session, en 2021, et de préférence en 2020, afin qu'elle soit examinée et adoptée.

E. Mise à jour éventuelle du manuel sur plusieurs aspects de la fiscalité des industries extractives des pays en développement

44. Le Secrétaire du Comité a résumé les travaux des membres sortants du Sous-Comité de la fiscalité des industries extractives des pays en développement, parmi lesquels la finalisation d'un nouveau manuel sur ce sujet. Ce manuel a été approuvé par le Comité précédent et est en phase d'édition. Le Secrétaire a signalé qu'une version dématérialisée du Manuel serait mise à disposition sur le site Web du Comité et que des versions papier devraient être disponibles pour la prochaine réunion du Comité, en 2018.

45. Par ailleurs, le Secrétaire a déclaré que, bien que des travaux importants aient été réalisés sur le sujet, certains thèmes ne pourraient pas être traités dans le manuel. Il en a évoqué quelques-uns, pour lesquels les orientations du Comité pourraient être utiles aux pays en développement et aux personnes travaillant dans ces pays, et notamment : a) les meilleures pratiques en matière d'audit des activités des industries pétrolière, gazière et minière ; b) les problèmes de « manipulation des prix de transfert », dans la mesure où ils diffèrent des problèmes généraux relatifs aux prix de transfert (question laissée ouverte pour examen par le précédent Sous-Comité) ; c) le régime fiscal des sous-traitants et prestataires de services ; d) les contrats de partage de production ; e) le régime fiscal des opérations financières dans le secteur extractif et celui de l'énergie, telles que les opérations de couverture, le crédit-bail, le financement par l'emprunt et les émissions restreintes d'actions gratuites ; f) les questions de fiscalité environnementale ; et g) les incitations fiscales s'appliquant aux industries extractives.

46. M. Mensah, Coordonnateur du précédent Sous-Comité de la fiscalité des industries extractives des pays en développement, a également fait état des travaux réalisés sur le sujet. Il a indiqué que le précédent Sous-Comité avait été établi pour la première fois en 2013 et que ses membres s'étaient rencontrés tout au long des quatre ans du mandat. Le Sous-Comité était composé de membres très divers et comptait notamment des membres du Comité et des représentants des gouvernements, des entreprises et de la société civile, ce qui lui avait permis de disposer d'une perspective globale sur les industries extractives qui s'était reflétée dans ses travaux. Il a également souligné que les membres sortants du Comité recommandaient de poursuivre les travaux relatifs au manuel sur la fiscalité des industries extractives puisque, comme l'avait indiqué le Secrétaire, de nombreuses questions intéressant les pays en développement à ce sujet n'avaient pas encore été traitées. Cette recommandation a été suivie par les membres du Comité. Un nouveau Sous-Comité a été créé, sous la coordination de M. Mensah, avec le mandat suivant :

Le Sous-Comité examine les questions relatives à l'imposition des industries extractives dans les pays en développement, en fait rapport et rédige des projets d'orientations à ce sujet, sous la forme de mises à jour du Manuel

des Nations Unies sur plusieurs aspects de la fiscalité des industries extractives des pays en développement (le « Manuel »). Ces travaux doivent viser à :

- Recenser et prendre en compte les questions les plus pressantes pour lesquelles des orientations supplémentaires du Comité seraient d'une aide précieuse aux pays en développement dans ce domaine, et établir sur ces questions des rapports initiaux pour le Comité à sa seizième session, en 2018 ;
- Fournir des projets d'orientations sur les questions approuvées par le Comité lors de ses sessions et proposer d'autres mises à jour et améliorations du Manuel pour approbation.

Dans le cadre de ses travaux, le Sous-Comité s'efforce de collaborer avec d'autres organisations actives dans le domaine. Il fait rapport sur ses activités à chaque session.

47. Enfin, M^{me} Alexandra Redhead et M. Dan Devlin, qui avaient participé, respectivement, aux travaux du Forum intergouvernemental des mines, des métaux, des minerais et du développement durable et de l'OCDE ont fait une présentation sur le projet conjoint lancé par ces organisations en vue de lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dans le secteur minier des pays en développement. Ils ont indiqué que les travaux du projet conjoint étaient actuellement axés sur les déductions d'intérêts excessives, les prix de transferts abusifs, la sous-évaluation des exportations de minerais, les incitations fiscales dommageables, la stabilisation fiscale, les conventions fiscales, le transfert indirect d'actifs miniers, les accords de « metal streaming », les accords de couverture abusifs et les régimes de cantonnement inadaptés. L'objectif était de formuler un ensemble d'orientations opérationnelles et administratives et de conseils en matière de mesures d'exécution à l'intention des autorités fiscales et des ministères chargés des activités minières dans les pays en développement. Les membres du Forum intergouvernemental et d'autres pays intéressés devaient également bénéficier de formations et d'un appui consultatif direct. Les résultats des travaux du Forum intergouvernemental et de l'OCDE disponibles lors de l'établissement du présent rapport figuraient dans la Boîte à outils d'évaluation des risques en matière de prix de transfert pour l'industrie minière africaine et la Boîte à outils pour faire face aux difficultés liées au manque de comparables dans les analyses de prix de transfert. Les deux intervenants se sont montrés intéressés par une collaboration avec le Sous-Comité.

F. Fiscalité des projets de développement

48. M. Jacques Sasseville, membre du secrétariat, a présenté la question des exonérations fiscales demandées par les donateurs au titre des projets d'aide, rappelant les travaux réalisés par le Comité entre 2005 et 2007, qui avaient conduit à l'élaboration de projets de directives dans ce domaine (voir [E/C.18/2007/CRP.12](#)).

49. M. Sasseville a brièvement décrit la situation. Il a noté que les représentants des pays en développement connaissaient bien les problèmes engendrés par les larges exonérations fiscales accordées à l'aide au financement des projets de développement. Le fait que ces projets soient généralement exonérés d'impôt pouvait entraîner une diminution des recettes publiques des pays en développement, qui étaient indispensables à la réalisation des objectifs de développement durable. La question a été décrite et analysée dans une note établie pour la réunion du Comité en 2005 ([E/C.18/2005/9](#)).

50. M. Sasseville a fait observer que les organismes donateurs avaient accordé peu d'intérêt à la question entre 2007 et 2016. Toutefois, depuis la conférence sur la

fiscalité et le développement organisée en juin 2017 par le Pacte fiscal international et l'Initiative fiscale d'Addis-Abeba, de nombreux organismes avaient sensiblement changé d'attitude.

51. Pendant cette conférence, les représentants des organismes de développement des Pays-Bas et de la Norvège avaient expliqué comment les projets de directives avaient contribué à changer leurs approches concernant le paiement d'impôts sur les projets qu'ils finançaient, suivant ainsi l'exemple donné des années plus tôt par la Banque mondiale (en 2004) et les organismes de développement de pays comme la France et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord. L'une des conclusions de la conférence était que la question méritait examen et que les projets de directives constituaient un point de départ pour la poursuite des discussions entre organismes donateurs et administrations fiscales des pays en développement. En parallèle, lors d'une récente réunion, la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales a décidé d'ajouter cette question à son programme de travail.

52. L'observatrice de l'Organisation internationale de la Francophonie a expliqué que les ministères des finances des pays à faible revenu membres de cette organisation avait examiné la question et exprimé le souhait que les organismes donateurs s'abstiennent de demander de larges exonérations sur le financement de leurs projets d'aide au développement, en raison des incidences négatives que ces exonérations avaient sur les régimes fiscaux, les administrations fiscales et les économies de ces pays. Elle a ajouté que le même souhait avait été exprimé concernant les projets du secteur privé financés par des organismes de financement public, tels que la Société financière internationale. L'Organisation internationale de la Francophonie a donc encouragé la poursuite des travaux dans ce domaine en vue d'arriver à des solutions concrètes.

53. L'observateur du Pacte fiscal international, qui a fourni des services de secrétariat à l'Initiative fiscale d'Addis-Abeba, a indiqué que la question des exonérations fiscales au titre des projets de développement mettait en cause la cohérence des politiques, l'un des trois engagements de l'Initiative (à laquelle participaient 41 pays, dont 21 pays en développement). C'était la raison pour laquelle la question avait été ajoutée à l'ordre du jour de la conférence tenue en juin 2017 par le Pacte fiscal international et l'Initiative fiscale d'Addis-Abeba. L'observateur a ajouté que les participants à la conférence avaient fait montre d'un vif intérêt pour les travaux sur la fiscalité de l'aide publique au développement.

54. Les intervenants suivants ont tous soutenu la poursuite des travaux sur le sujet. Des membres des pays en développement ont souligné qu'il importait de s'atteler à la question des larges exonérations au titre des projets de développement, qui étaient une source de préoccupation pour leurs administrations fiscales. Les membres des pays développés ont aussi soutenu les travaux, mais ont souligné qu'il était important de garder à l'esprit que le personnel détaché des organismes de développement devait être exonéré. L'observateur de la Norvège, M. Sollund, a confirmé que son pays et l'organisme norvégien de développement ne demandaient plus ce genre d'exonérations et soutenaient résolument les travaux qui déboucheraient sur des recommandations dans ce domaine.

55. La création d'un sous-comité sur ce thème était une possibilité envisagée au dernier paragraphe d'un document de séance sur le régime fiscal des projets de développement (E/C.18/2017/CRP.24). De l'avis du Secrétaire du Comité, on pourrait envisager de faire établir un document pour examen à la seizième session du Comité, en mai 2018, et de prendre ensuite une décision quant à la meilleure manière de faire progresser les travaux. Cette approche a été acceptée par le Comité.

G. Traitement des organismes de placement collectif

56. M. Christoph Schelling a présenté ce point en soulignant que le régime fiscal des organismes de placement collectif prévu en droit interne et dans les conventions fiscales soulevait un certain nombre de problèmes. Notant les travaux réalisés par d'autres organisations dans ce domaine, il en a brièvement expliqué la pertinence pour le Comité. Outre ses aspects techniques, le régime fiscal des organismes de placement collectif était une question importante pour les pays développés comme pour les pays en développement en raison de l'intérêt économique des investissements de portefeuille de ces organismes (et du rôle joué par la fiscalité pour attirer ce type d'investissement).

57. Pour commencer, M. Schelling a proposé que soit établi un document passant en revue la question, pour examen par le Comité à sa seizième session. Le Comité a approuvé cette proposition.

58. En réponse à un membre demandant si les travaux sur le sujet couvriraient également le régime fiscal des « organismes de placement non collectif », M. Schelling a estimé que la question ne pouvait être tranchée avant une analyse plus poussée.

H. Entités hybrides

59. M. Dhruv Sanghavi a été invité à présenter son document sur le projet d'article 1 (2) du Modèle de convention sur les entités hybrides, qui n'a pu être intégralement examiné à la quatorzième session. Il a insisté sur le fait que l'objectif du Projet concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices du G20 et de l'OCDE était d'assurer que les droits d'imposition étaient attribués à l'État dans lequel les activités économiques générant les revenus avaient lieu et de lutter contre la planification fiscale agressive. D'après lui, toutefois, l'article 1 (2) ne répondait pas à ces objectifs.

60. À l'aide d'exemples et d'études de cas, M. Sanghavi a expliqué comment l'article 1 (2) érodait les droits d'imposition des États de la source et pourquoi il ne réglait pas le problème de la double non-imposition. Il a estimé que les pays en développement devaient tenir compte de ces problèmes lors de la négociation des conventions fiscales et jugé souhaitable une plus grande clarté de la règle d'attribution dans les conventions. L'analyse de M. Sanghavi n'a pas fait l'unanimité et le Comité est convenu que la question devrait faire partie des travaux du sous-comité chargé de mettre à jour le Modèle de convention.

I. Article 12 (Redevances)

61. Le Secrétaire du Comité a rappelé la discussion sur la caractérisation par les conventions des paiements de logiciels qui avait eu lieu lors de la finalisation de la mise à jour de 2011 du Modèle de convention. À l'époque, il avait été décidé que le commentaire du Modèle de convention citerait les paragraphes du commentaire du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE traitant de cette question, mais, certains membres n'étant pas d'accord avec les avis exprimés dans certains des paragraphes cités, il avait aussi été décidé d'inclure dans le commentaire du Modèle une déclaration dans laquelle il ferait part de leur désaccord.

62. Les membres sortants du Comité avaient fait part de leur volonté de fournir davantage d'orientations dans ce domaine. Un Sous-Comité chargé des redevances, présidé par M^{me} Pragya Saxena, a été créé avec pour double mandat de réfléchir à la

question du traitement dans les conventions fiscales des paiements liés aux logiciels et de clarifier le sens du libellé « les rémunérations [...] payées [...] pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique », qui apparaît dans la définition des redevances figurant dans le Modèle de convention.

63. Le Sous-Comité s'est réuni une seule fois, en février 2017, et a pu, à cette occasion, terminer ses travaux concernant la deuxième partie de son mandat. Le Comité a ainsi été en mesure d'approuver, lors de sa réunion d'avril 2017, des modifications liées au sens du libellé « les rémunérations [...] payées [...] pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » aux fins de leur inclusion dans le commentaire du Modèle de convention. Cependant, s'agissant de la partie de son mandat qui avait trait au traitement des paiements liés aux logiciels, le Sous-Comité n'a pu prendre de décision définitive et a recommandé que les nouveaux membres du Comité poursuivent les travaux sur la question.

64. Pour conclure, le Secrétaire a invité le Comité à décider si des orientations supplémentaires sur cette question devaient être intégrées dans le commentaire du Modèle de convention. Si le Comité décidait qu'il fallait élaborer de telles orientations, les travaux correspondants pourraient être réalisés par un sous-comité qui poursuivrait la tâche du précédent Sous-Comité chargé des redevances, ou être pris en charge dans le cadre d'un mandat plus large qui serait donné à un nouveau sous-comité chargé de mettre à jour le Modèle de convention.

65. Après une longue discussion sur les avantages et les inconvénients de la création d'un nouveau sous-comité, il a été décidé que cette question constituait un cas particulier, compte tenu de son historique et des travaux réalisés jusque-là. Un sous-groupe devrait être créé au sein du sous-comité chargé de la mise à jour du Modèle de convention pour s'occuper exclusivement du régime fiscal des paiements liés aux logiciels.

J. Procédure amiable

66. Le Secrétaire du Comité a résumé les circonstances qui avaient entouré la création du Sous-Comité chargé de la procédure amiable et de la prévention et du règlement des différends et les travaux réalisés par ses membres. Des travaux antérieurs avaient mis en évidence l'insuffisance des orientations sur la manière de conduire la procédure amiable, de recourir à d'autres mécanismes de règlement des différends dans le cadre de cette procédure, notamment l'arbitrage, qui avait été intégré dans la mise à jour de 2011 du Modèle de convention en tant qu'option, et de prévenir les différends. Le Sous-Comité avait été créé en 2015 sur la suggestion du secrétariat. Les aspects du mandat du Sous-Comité concernant cette question consistaient à examiner les possibilités d'assurer l'efficacité des procédures amiables ainsi que l'adéquation de l'article 25, sans encourager ni décourager, dans les conventions concernant les doubles impositions, le recours à l'arbitrage, sur lequel les pays avaient des avis différents. Il a été noté que les travaux du Sous-Comité se limitaient à analyser le pour et le contre du recours à l'arbitrage, comme cela avait été signalé dans le commentaire sur le Modèle de convention.

67. Dans le mandat du Sous-Comité entré également l'examen d'autres mécanismes de règlement des différends, comme les procédures non contraignantes de médiation ou de conciliation, ainsi que des moyens de prévenir les différends, comme les accords préalables en matière de prix. Cet examen a débouché sur une mise à jour du libellé devant être inclus dans le commentaire sur l'article 25 pour la mise à jour de 2017 du Modèle de convention. Depuis la création du Sous-Comité, des travaux avaient été réalisés en vue de mettre à jour le Guide sur la procédure

amiable au titre des conventions fiscales arrêté par le Comité à sa huitième session, en 2012, et de rédiger un manuel sur la prévention et le règlement des différends.

68. Le Secrétaire a demandé aux membres du Comité d'examiner si les travaux du Sous-Comité devaient se poursuivre et, dans l'affirmative, à quelles questions ces travaux devaient être consacrés. Il a ensuite invité cinq intervenants à faire des présentations plus détaillées sur les travaux réalisés jusque-là par le Sous-Comité.

69. M. Jeffrey Owens, représentant de l'Université de sciences économiques de Vienne, a présenté un exposé sur le projet de manuel sur la prévention et le règlement des différends. Il a indiqué que le nombre de procédures amiables entre pays développés et pays en développement ainsi qu'entre deux pays en développement avait augmenté de manière exponentielle ces dernières années. C'était le signe que les pays développés et les pays en développement rencontraient le même problème. De son point de vue, les travaux du Sous-Comité chargé de la procédure amiable et de la prévention et du règlement des différends devaient se poursuivre afin d'aider les pays en développement à prévenir les différends à l'échelle nationale et à bien comprendre, lorsqu'ils engageaient une procédure amiable, qu'elles en étaient les différentes phases. Il a également souligné que la version actuelle du manuel sur la prévention et le règlement des différends avait été établie sous la direction des membres sortants du Sous-Comité et que les membres sortants du Comité en avaient déjà approuvé les grandes lignes. Les prochaines étapes des travaux pourraient consister à établir une version actualisée et plus étoffée pour examen à la seizième session du Comité.

70. M. Cym Lowell, représentant de la Chambre de commerce internationale, a souligné l'importance que pourraient avoir les mécanismes non contraignants de règlement des différends dans le cadre de la procédure amiable. Il a indiqué que, notamment pour les pays ayant peu d'expérience de la procédure amiable, il pourrait être utile de faire appel à une tierce partie qui pourrait les assister tout au long de la procédure. Cette assistance pourrait par exemple prendre la forme d'une participation informelle d'une tierce partie ou d'une médiation non contraignante.

71. M^{me} Susana Bokobo, représentante de Repsol, a présenté un exposé sur le processus de mise à jour du Guide sur la procédure amiable au titre des conventions fiscales. Les membres sortants du Comité avaient approuvé la mise à jour du document, tenant compte du plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et de l'environnement fiscal qui lui avait fait suite. Elle a indiqué que l'idée à l'origine du Guide était de disposer d'un court manuel qui soit très clair et facile d'utilisation pour les autorités compétentes. Les travaux sur le Guide n'en étaient encore qu'à leur début.

72. M. Norbert Roller, représentant de la Banque mondiale, a fait une présentation sur la nécessité de formuler rapidement des orientations à l'intention des pays en développement sur la manière de conduire la procédure amiable de manière simple et peu coûteuse en dépit d'éventuelles asymétries d'expérience. Il considérait en effet que les pays en développement avaient récemment commencé à participer aux procédures amiables et que les orientations formulées jusque-là ne les ciblaient pas suffisamment.

73. Enfin, M^{me} Diana Bernal, représentante de l'Office mexicain de la protection du contribuable (PRODECON), a fait une présentation sur l'expérience mexicaine de la médiation fiscale. Elle a indiqué que les contribuables ayant un différend avec les autorités fiscales pouvaient demander à l'Office de servir de médiateur afin de trouver une solution définitive au différend.

74. Plusieurs membres du Comité ont affirmé qu'il importait de faire progresser les travaux sur la procédure amiable. Le Comité a approuvé la création d'un Sous-Comité

chargé de la prévention et du règlement des différends, qui sera coordonné conjointement par M. Krysiak et M. George Omondi Obell et aura le mandat suivant :

Le Sous-Comité examine les moyens disponibles pour prévenir et régler les différends, à l'échelle nationale comme internationale, et en rend compte au Comité. En particulier, le Sous-Comité examine la procédure amiable en vue d'améliorer son efficacité, en faisant fond sur les travaux réalisés par le précédent sous-comité. Une attention particulière est accordée :

- Aux mécanismes permettant de prévenir et de régler les différends apparaissant à l'échelle nationale ;
- Aux moyens d'assurer que la procédure amiable prévue à l'article 25 (dans l'une ou l'autre des variantes proposées dans le Modèle de convention) fonctionne de façon aussi efficace et efficiente que possible ;
- Aux problèmes associés aux clauses d'arbitrage et aux autres options envisagées pour compléter la procédure amiable.

À l'issue des travaux réalisés dans ces domaines, le Sous-Comité établit les documents suivants :

- Un projet de manuel des Nations Unies sur la prévention et le règlement des différends ;
- Un projet de mise à jour du Guide des Nations Unies sur la procédure amiable ;
- Des projets de modifications à apporter au Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et/ou à ses commentaires, selon qu'il conviendra.

Le Sous-Comité doit en particulier axer son attention sur les difficultés rencontrées par les économies en développement, les moyens éventuels d'y faire face de manière pratique et les possibilités de renforcer la confiance dans la capacité de les résoudre. Il fait des recommandations au Comité dans le cadre de son mandat convenu sur les améliorations à apporter, le cas échéant, à la prochaine version du Modèle de convention des Nations Unies. Les travaux du Sous-Comité doivent être consacrés en priorité au manuel des Nations Unies sur la prévention et le règlement des différends et à une mise à jour du Guide sur la procédure amiable.

K. Renforcement des capacités

75. M. Harry Tonino et M. Jacques Sasseville, membres du secrétariat, ont fait le point sur les progrès accomplis dans la mise en œuvre et le développement du programme de renforcement des capacités de l'Organisation des Nations Unies en matière de coopération fiscale internationale. Après une brève présentation du contexte institutionnel, du mandat intergouvernemental, de l'historique et des principaux objectifs du programme, M. Tonino en a exposé en détail les principales caractéristiques, en mettant l'accent sur les éléments suivants : a) la collaboration avec les représentants dans le pays, afin d'assurer la pertinence et l'efficacité des activités ; b) les synergies avec les travaux du Comité ; et c) les partenariats avec les organisations internationales et régionales actives dans le domaine, notamment dans le contexte de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales. Il a ensuite rappelé les quatre activités principales, à savoir : a) la diffusion des produits du Comité par l'intermédiaire de cours et d'autres activités de formation ;

- b) l'élaboration de publications et d'autres supports de renforcement des capacités ;
- c) la mise en place de projets de coopération technique à l'échelle des pays ; et
- d) l'élaboration de formations en ligne.

76. M. Sasseville a donné un aperçu des publications mises au point dans le contexte du programme et décrit quelques initiatives récentes, notamment : a) la publication de la deuxième édition du Manuel des Nations Unies sur plusieurs aspects de la protection de l'assiette fiscale des pays en développement ; et b) d'autres travaux réalisés dans le cadre des Dossiers pratiques des Nations Unies sur la protection de l'assiette fiscale des pays en développement, notamment au sujet des paiements de loyers et de redevances qui érodent la base d'imposition et des règles générales contre l'évasion fiscale. Il a ensuite mentionné quelques formations et ateliers, passés ou à venir, à savoir : a) un atelier sur les conventions de double imposition et les paiements entraînant une érosion de la base d'imposition, organisé à Nairobi du 21 au 24 mars 2017 par l'ONU et le Forum africain sur l'administration fiscale ; b) un séminaire régional sur la fiscalité internationale, organisé à Cartagena (Colombie) du 4 au 7 juillet 2017 par l'ONU et le Centre interaméricain des administrations fiscales ; c) un atelier sur les questions pratiques en matière de protection de la base d'imposition, que la Commission économique pour l'Afrique organisera à Addis-Abeba du 7 au 10 novembre 2017 ; et d) un cours sur le prix de transfert organisé par l'ONU et le Forum africain sur l'administration fiscale, qui doit se tenir à Lobamba du 4 au 8 décembre 2017. En parallèle, il a rendu compte de la mise en œuvre de projets de coopération technique en Angola, en République dominicaine, en Équateur, en Mongolie, au Panama, au Paraguay, à la Trinité-et-Tobago et en République-Unie de Tanzanie.

77. Le Directeur du Bureau du financement du développement du Département des affaires économiques et sociales et M. Hugh Ault, professeur émérite à la *Boston College Law School*, ont lancé la deuxième édition du Manuel des Nations Unies sur plusieurs aspects de la protection de l'assiette fiscale des pays en développement. Le Directeur a donné un aperçu de l'historique du projet ayant mené à la publication du Manuel et de sa deuxième édition, mentionnant notamment le Projet G20/OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires et les travaux réalisés par le Comité dans ce domaine. Il a expliqué que, dans la deuxième édition, tous les chapitres du Manuel avaient été mis à jour afin de refléter les dernières avancées des travaux du Comité ainsi que les résultats finals du Projet G20/OCDE. M. Ault a signalé qu'à l'instar de la méthode adoptée pour élaborer la première édition du Manuel, on s'était efforcé pour la présente révision de prendre en compte les contributions et avis émis par les pays en développement, les membres du Comité et les autres parties concernées, notamment celles qui avaient participé à plusieurs ateliers spéciaux. Après avoir passé en revue la structure du Manuel et les principales mises à jour introduites dans les chapitres existants, il a présenté le contenu des deux nouveaux chapitres et fait remarquer que la présente édition accordait une attention particulière à la situation des pays en développement, notamment pour ce qui était de leurs ressources et de leurs capacités administratives ainsi que de l'état de développement de leurs systèmes fiscaux.

78. Pendant la discussion qui a suivi, plusieurs membres du Comité et représentants des pays se sont félicités des publications, ateliers et autres activités de formation, des formations en ligne et des missions de coopération technique sur place proposées dans le contexte du programme de développement des capacités des Nations Unies en matière de coopération fiscale internationale, et ils ont encouragé le Bureau du financement du développement à poursuivre et à étendre ses travaux. Un groupe consultatif composé de membres du Comité a été créé en vue de donner des conseils et de formuler des recommandations sur la mise en œuvre de ces activités.

L. Mise à jour du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement

79. Pendant la session, le Comité a débattu des moyens de s'acquitter du volet de son mandat concernant le suivi et la mise à jour éventuelle du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement.

80. M. Tonino a rappelé que, pour la dernière mise à jour du Manuel, un sous-comité avait été créé à la neuvième session du Comité. Coordonné par M. Wolfgang Lasars, ce Sous-Comité avait été chargé d'élaborer, à l'intention des débutants ou des agents fiscaux ayant une expérience limitée, un manuel compact de formation pratique sur la négociation des conventions fiscales bilatérales. La première mouture avait été examinée à la dixième session du Comité. Après d'autres examens, le Manuel avait été finalisé et adopté par le Comité à sa onzième session, tenue à Genève du 19 au 23 octobre 2015.

81. Il a été noté que, vu la date de son adoption, la version du Manuel susmentionnée ne rendait compte ni des modifications apportées ultérieurement au Modèle de convention et à ses commentaires, ni des éléments pertinents des résultats finaux du Projet G20/OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires. Plusieurs membres du Comité ont donc estimé qu'il était nécessaire de mettre à jour le Manuel afin de refléter ces évolutions.

82. Le Comité a créé un sous-comité, coordonné par M^{me} Patricia Mongkhonvanit, qu'il a chargé de proposer des mises à jour du Manuel, avec le mandat suivant :

Le Sous-Comité propose des mises à jour du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement, sur la base des principes suivants :

- Le Manuel doit refléter la version actuelle du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et les commentaires pertinents ainsi que les décisions du Comité donnant lieu à des modifications de ces deux textes ;
- Une attention particulière doit être accordée à l'expérience des pays en développement afin de rendre compte de leurs réalités et besoins, eu égard à leurs niveaux respectifs de développement des capacités ;
- Il doit s'inspirer des travaux pertinents réalisés dans d'autres forums et les enrichir, en particulier les travaux relatifs à la boîte à outils sur la négociation des conventions fiscales de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales.

L'objectif du Sous-Comité est de soumettre au Comité une mise à jour du Manuel en vue de son adoption en 2019. Il lui fournit des informations sur l'état d'avancement des travaux à chaque session finissante. Le Sous-Comité peut demander au secrétariat les contributions et le soutien nécessaires, dans la limite de ses ressources.

M. Questions relatives à la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement

83. M^{me} Peters, en tant que membre du précédent Sous-Comité chargé de la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, a commenté les principales

modifications introduites dans la mise à jour de 2017 du Modèle de convention. S'agissant de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéficiaires, elle a expliqué que les changements les plus pertinents pouvaient se classer en trois catégories : a) des règles générales contre l'évasion fiscale, comprenant un nouveau titre et un nouveau préambule afin de clarifier le fait que les conventions fiscales ne devaient pas faire l'objet d'une utilisation abusive ni être utilisées à des fins de chalandage fiscal, ainsi qu'une disposition sur le critère de l'objectif principal et une clause de limitation des avantages, cette dernière suivant étroitement la clause de limitation des avantages figurant dans la mise à jour de 2016 du Modèle de convention fiscale des États-Unis ; b) des règles plus ciblées contre l'évasion fiscale, consistant en une nouvelle période de détention de 365 jours applicable au paiement des dividendes et des gains en capital tirés de la vente de parts d'entreprises détenant des biens immobiliers, ainsi qu'un nouveau critère applicable aux entités ayant une double résidence, à l'exclusion des personnes physiques, en vertu duquel les autorités compétentes des États contractants peuvent arriver à un accord par une procédure amiable ; et c) les modifications apportées à la définition d'établissement stable et concernant notamment la liste des activités considérées comme revêtant un caractère préparatoire ou auxiliaire et l'élargissement du concept d'agent dépendant. La mise à jour de 2017 du Modèle de convention a également actualisé le commentaire de l'article 1 afin d'expliquer la relation entre les règles anti-abus et une convention fiscale, et a ajouté un nouveau commentaire relatif au critère de l'objectif principal et à la clause de limitation des avantages.

84. En outre, comme l'a expliqué M. Mensah, dans la mise à jour de 2017 du Modèle de convention a également été ajouté l'article 12 A, traitant de l'imposition des honoraires pour services techniques, qui a été examiné plus en détail pendant les débats sur le thème : conséquences fiscales de l'économie numérique – question intéressant les pays en développement.

85. Le Secrétaire a expliqué que tous les nouveaux membres du Comité s'efforçaient de mettre à jour le Modèle de convention dans les quatre années de leur mandat. Les membres sortants du Comité avaient finalisé et approuvé la dernière mise à jour du Modèle de convention en 2017. Des corrections éditoriales étaient en cours.

86. Certains membres du Comité étaient d'avis que, bien qu'il ne soit pas actuellement possible de savoir si une nouvelle mise à jour serait nécessaire à court terme, ils devaient avoir la possibilité d'examiner la question. Ils sont donc convenus de créer un sous-comité qui pourrait, entre autres choses, mener des travaux sur la fiscalité des logiciels et des entités hybrides. Le mandat de ce Sous-Comité est le suivant :

Le Sous-Comité examine la prochaine mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions et, à cet effet, formule des recommandations et propose des projets de texte, en mettant l'accent sur les questions les plus pertinentes pour les pays en développement.

Le Sous-Comité fait rapport au Comité à sa seizième session, en 2018, et à chaque session suivante, en vue de finaliser ses travaux au plus tard à la vingt et unième session, en 2020.

N. Autres questions

87. Le Comité a noté qu'il était essentiel de veiller à ce que les principaux documents élaborés par le Comité, tels que le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, le Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix

de transfert pour les pays en développement et le Manuel sur la fiscalité des industries extractives, soient publiés sur support électronique et sur papier, dans toutes les langues officielles de l'ONU. Il a demandé que des efforts soient faits, y compris par les donateurs potentiels, pour que ces publications interviennent dans les plus brefs délais et soient de la qualité requise. Le Comité a également reconnu qu'il importait que son site Web soit clair et en bon état de marche ; il a demandé au secrétariat d'évaluer la qualité et la facilité d'utilisation du site actuel.

88. Des préoccupations suscitées par d'autres problèmes fiscaux potentiellement importants pour les pays en développement ont été évoquées et le secrétariat a recommandé que soit élaborée une note d'information ou un document similaire pour examen par le Comité.

Chapitre IV

Questions appelant une décision du Conseil économique et social

Projet de décision qu'il est recommandé au Conseil d'adopter : lieu, dates et ordre du jour provisoire de la seizième session du Comité

89. Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale recommande au Conseil économique et social d'examiner et d'adopter le projet de décision suivant :

Projet de décision

Lieu, dates et ordre du jour provisoire de la seizième session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

Le Conseil économique et social :

- a) Décide que la seizième session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale se tiendra à New York du 14 au 17 mai 2018 ;
- b) Approuve l'ordre du jour provisoire ci-après pour la seizième session :
 1. Ouverture de la session par les Coprésidents
 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 de procédure à examiner par le Comité ;
 - b) Rapport du Sous-Comité sur la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement ;
 - c) Questions diverses :
 - i) Mise à jour du Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement ;
 - ii) Mise à jour du manuel sur la fiscalité des industries extractives des pays en développement ;
 - iii) Mise à jour du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement ;
 - iv) Traitement des organismes de placement collectif ;
 - v) Prévention et règlement des différends ;
 - vi) Renforcement des capacités ;
 - vii) Questions de fiscalité environnementale ;
 - viii) Conséquences fiscales de l'économie numérique – questions intéressant les pays en développement ;
 - ix) Fiscalité des projets de développement ;
 - x) Autres questions à examiner ;

4. Ordre du jour provisoire de la dix-septième session du Comité.
 5. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa seizième session.
-

17-23095 (F) 080218 130218

