

NATIONS UNIES  
PRINCIPES DIRECTEURS CONCERNANT LE  
TRAITEMENT FISCAL DE L'AIDE FOURNIE  
DE GOUVERNEMENT À GOUVERNEMENT



Nations Unies

# **Principes Directeurs Concernant le Traitement Fiscal de l'Aide Fournie de Gouvernement à Gouvernement**



Nations Unies  
New York, 2021

Copyright © avril 2021  
Nations Unies  
Tous les droits sont réservés

eISBN:9789210001106

Pour plus d'informations, veuillez contacter :

Nations Unies  
Département des affaires économiques et sociales  
Bureau du financement du développement durable  
Secrétariat des Nations Unies  
Two UN Plaza, Chambre DC2-2170  
New York, N.Y. 10017, USA  
Tel : (1-212) 963-7633  
Fax: (1-212) 963-0443  
Adresse électronique : [ffdoffice@un.org](mailto:ffdoffice@un.org)

## Avant-propos

Les participants à la Conférence internationale sur le financement du développement qui s'est tenue à Addis-Abeba en juillet 2015 ont reconnu que la poursuite de la mobilisation des ressources intérieures était un élément essentiel à la réalisation des objectifs du Programme de développement durable à l'horizon 2030. Ils ont aussi salué les efforts continus d'adhésion aux principes d'une coopération pour le développement plus efficace et ont insisté à cet égard sur la nécessité d'envisager de ne pas exiger des exonérations d'impôt sur les biens et services fournis de gouvernement à gouvernement dans le cadre d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement.

Bien que la question du traitement fiscal de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement ait été au programme des travaux du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies depuis sa première session (tenue à Genève du 5 au 9 décembre 2005), la mention de cette question dans le Programme d'action d'Addis-Abeba a donné un nouvel élan aux travaux effectués dans ce domaine et permis au Comité de finaliser et d'adopter les présents *Principes Directeurs concernant le traitement fiscal de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement*.

Les pays en développement doivent de manière générale élargir leur assiette fiscale dans le cadre de leurs efforts de mobilisation des ressources intérieures. Cependant, la multiplication des exonérations fiscales spéciales, notamment les exonérations fiscales relatives à l'aide fournie de gouvernement à gouvernement, constitue un obstacle de taille à l'élargissement de l'assiette fiscale. Les pays donateurs sont de plus en plus conscients des difficultés que les exonérations fiscales spéciales accordées à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement créent pour les autorités fiscales des pays en développement. Un certain nombre d'entre eux ont revu leur politique à cet égard. Les présents Principes Directeurs, qui sont le résultat de discussions avec de multiples parties prenantes, abordent divers éléments qui doivent être pris en compte en vue de déterminer s'il y a lieu de demander ou non de telles exonérations. Les Principes Directeurs donnent aussi des indications sur la négociation de dispositions fiscales relatives à l'aide fournie de gouvernement à

gouvernement, sur le champ d'application et la mise en œuvre de ces dispositions ainsi que sur le besoin de transparence dans ce domaine.

L'objectif général de ces Principes Directeurs est d'aider les donateurs et les pays bénéficiaires à déterminer le traitement fiscal approprié de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement en facilitant la discussion sur cette question.

Les membres suivants du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies ont participé aux travaux du sous-comité qui a été mis sur pied pour finaliser les travaux sur les présents Principes Directeurs : Marlene Patricia Nembhard-Parker (Jamaïque), qui a agi à titre de coordonnatrice du sous-comité, Natalia Aristizabal Mora (Colombie), Abdoufatah Moussa Arreh (Djibouti), Margaret Moonga Chikuba (Zambie), Dang Ngoc Minh (Viet Nam), Patricia Mongkhonvanit (Thaïlande), Carmel Peters (Nouvelle-Zélande), Aart Roelofsen (Pays-Bas) et Elfrieda Stewart Tamba (Libéria). Les autres participants aux travaux du Sous-comité étaient : Anthony Mathyela Munanda (Forum sur l'administration fiscale africaine), Norbert Roller (Groupe de la banque mondiale), Joe Stead (Organisation de coopération et de développement économiques), Christophe Waerzeggers (Fonds monétaire international), Attiya Waris (Université de Nairobi) et Iain Steel (Overseas Development Institute).

Le support pour cette publication a été assuré par Jacques Sasseville, Elena Belletti, Farid Hasnaoui Mardassi, Irving Ojeda Alvarez, Josephine Muthoni Muchiri, Silvia Fnu, et Sheilah Trotta (Bureau du financement du développement durable des Nations Unies). Nous souhaitons également remercier Constance Durocher pour la traduction française de cette publication, Pedro Scudeller pour la mise-en-page et Charles Dakay pour la conception de la couverture. De la part du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale et du Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies, nous exprimons notre gratitude au Royaume-Uni pour avoir aimablement accueilli l'une des réunions du sous-comité, à l'Union européenne pour avoir soutenu financièrement les deux réunions principales du sous-comité et à l'Agence norvégienne de coopération pour le développement (NORAD) pour sa généreuse contribution au programme multi-donateurs visant à fournir un appui

substantiel efficace au Comité, à ses sous-comités et à ses activités connexes en matière de renforcement des capacités.

Navid Hanif  
Directeur, Bureau du financement du  
développement durable  
Département des affaires économiques et sociales

## Table des matières

Avant-propos . . . . .	iii
Synthèse . . . . .	1
Introduction . . . . .	5
Champ d'application et objectifs des Principes Directeurs . . . . .	11
Principes Directeurs . . . . .	13
Principes de base concernant les demandes d'exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement . . . . .	13
Négociation de dispositions fiscales relatives aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement . . . . .	14
Champ d'application des dispositions fiscales négociées relatives aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement . . . . .	14
Transparence . . . . .	15
Mise en œuvre des dispositions fiscales négociées relatives aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement . . . . .	16
Principes fiscaux pertinents reconnus à l'échelle internationale . . . . .	19
Impôt sur le revenu – rémunérations liées à un emploi . . . . .	19
Impôt sur le revenu – bénéfices d'entreprises étrangères et paiements effectués à des entreprises étrangères . . . . .	20
Impôts et taxes indirects – crises humanitaires . . . . .	20
Impôts et taxes indirects – biens et effets personnels et biens ménagères des travailleurs . . . . .	22
Impôts et taxes indirects – admission temporaire . . . . .	22
Explication des Principes Directeurs . . . . .	23
Principes de base concernant les demandes d'exonération fiscale à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement . . . . .	23

Négociation de dispositions fiscales relatives aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement . . . . .	32
Champ d'application des dispositions fiscales négociées relatives aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. . . . .	34
Transparence . . . . .	36
Mise en œuvre des dispositions fiscales négociées relatives aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement . . . . .	41
Explication des principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale qui s'appliquent aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. . . . .	53
Impôt sur le revenu – rémunérations liées à un emploi . . . . .	53
Impôt sur le revenu – bénéfices d'entreprises étrangères et paiements effectués à des entreprises étrangères . . . . .	56
Impôts et taxes indirects – crises humanitaires . . . . .	58
Impôts et taxes indirects – biens et effets personnels et biens ménagers des travailleurs. . . . .	64
Impôts et taxes indirects – admission temporaire. . . . .	67
Annexe - Recommandation portant sur la divulgation au public des dispositions concernant le traitement fiscal des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement . . . . .	71



## Synthèse

La pratique qui consiste à accorder des exonérations fiscales à l'égard de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement est fort répandue dans les pays en développement. Une étude récente révèle que de telles exonérations sont accordées le plus souvent pour les taxes sur la valeur ajoutée, les droits de douane, l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les salaires, y compris les impôts retenus à la source.

Les dirigeants mondiaux ayant approuvé le *Programme d'action d'Addis-Abeba*, qui comprend un train de mesures visant à relever les défis du financement des objectifs du Programme de développement durable à l'horizon 2030, se félicitent « des efforts qui continuent d'être faits en vue d'améliorer la qualité, les effets et l'efficacité de la coopération pour le développement » et se sont engagés à cette fin à envisager « de ne pas exiger des exonérations d'impôt sur les biens et services fournis de gouvernement à gouvernement dans le cadre d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, en commençant par renoncer au remboursement des taxes sur la valeur ajoutée et des taxes sur les importations ».

La présente note contient un ensemble de Principes Directeurs que le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies a élaborés à la lumière de l'engagement mentionné ci-dessus. Ces Principes Directeurs visent à faciliter l'examen de la question de savoir s'il y a lieu d'accorder ou non des exonérations fiscales à l'égard de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement, et à déterminer comment une exonération fiscale doit être négociée si elle est demandée, et mise en œuvre lorsqu'elle est accordée.

Ces Principes Directeurs partent du précepte que, bien que chaque donateur soit libre d'établir les conditions auxquelles il est disposé à fournir de l'aide de gouvernement à gouvernement, il doit toutefois reconnaître que les exonérations fiscales créent des difficultés importantes pour les pays en développement et vont à l'encontre de l'objectif de renforcer la mobilisation des ressources nationales du pays bénéficiaire.

Dans ces Principes Directeurs, l'on reconnaît aussi l'importance

accrue de la transparence et de la responsabilisation dans le contexte mondial actuel, ainsi que l'importance d'adhérer à ces principes clés de la bonne gouvernance fiscale, notamment dans l'administration de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement.

Les Principes Directeurs traitent exclusivement du traitement fiscal des projets d'aide au développement fournie par les gouvernements et leurs organismes d'aide, y compris l'aide fournie par l'intermédiaire d'organisations gouvernementales internationales ; elles ne portent donc pas sur les projets d'aide au développement fournie par des entités non gouvernementales. Les Principes Directeurs reposent sur un certain nombre de principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale qui sont incorporés dans des instruments multilatéraux et dans le réseau de conventions fiscales bilatérales, et l'observation de ces principes fiscaux fera en sorte qu'aucun impôt ne sera habituellement prélevé dans le cas d'un certain nombre de transactions qui ont lieu dans le cadre de projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement sans qu'il soit nécessaire de négocier des exonérations fiscales. Bien que les Principes Directeurs reposent sur ces principes reconnus à l'échelle internationale, ils ne prévoient pas des règles fiscales que l'on s'attendrait à voir les donateurs ou pays bénéficiaires appliquer ou intégrer dans des accords.

Les Principes Directeurs n'ont rien de contraignant et sont rédigés en termes généraux afin qu'ils puissent être compris aisément par des personnes ayant des connaissances limitées en fiscalité. Ils ont été préparés afin d'aider les donateurs et les pays en développement à déterminer le traitement fiscal approprié de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Ils devraient faciliter la discussion des questions fiscales entre donateurs et bénéficiaires de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Il est à espérer qu'ils permettront d'éviter la multiplication de règles divergentes, ce qui aurait pour effet de réduire la transparence et d'alourdir la charge administrative et le fardeau de conformité tant des donateurs que des bénéficiaires. Comme certains donateurs ont déjà pour politique de ne pas demander d'exonérations fiscales à l'égard de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement, les Principes Directeurs permettront d'instaurer une plus grande cohérence sur cette question. Cela réduira les situations dans lesquelles l'administration fiscale d'un pays en développement doit appliquer des règles fiscales différentes à l'endroit de plusieurs donateurs, qui bien

souvent participent au même projet de développement, ou encore, à l'égard des apports respectifs de donateurs et d'entreprises du secteur privé qui participent à un seul et même projet de développement réalisé dans le cadre d'un partenariat public-privé.

Les Principes Directeurs traitent tout d'abord de considérations générales sur la question de savoir s'il faut accorder des exonérations fiscales dans le cas de projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Le Principe Directeur 1 s'adresse aux donateurs. Il les encourage à s'abstenir d'exiger des pays bénéficiaires des exonérations fiscales applicables aux transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, sauf dans la mesure où les règles fiscales du pays bénéficiaire qui s'appliqueraient à ces transactions ne sont pas conformes aux principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale, et aussi longtemps qu'elles n'y sont pas conformes, ou sauf dans les rares cas où un examen de la structure de gouvernance, du régime fiscal ou de l'administration fiscale de ce pays révèle que le paiement d'impôts à ce pays est source de graves préoccupations. Le Principe Directeur 2 s'adresse aux pays bénéficiaires. Il les encourage à s'assurer que leur traitement fiscal des transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement est conforme aux principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale, afin de réduire les situations dans lesquelles l'on pourrait demander des exonérations fiscales spécifiques à l'égard de ces projets.

Les Principes Directeurs suivants portent sur les cas où il est décidé que des exonérations spécifiques doivent être demandées à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Dans ces cas, il est suggéré dans les Principes Directeurs que les autorités fiscales participent à la négociation et à la rédaction de ces exonérations et que le champ d'application de ces dernières soit limité aux seuls donateurs, afin que les exonérations ne s'appliquent pas à d'autres parties, telles que les sous-traitants et les consultants.

Les Principes Directeurs traitent aussi de la transparence des politiques nationales en matière de paiement d'impôts et taxes à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement ainsi que de la nécessité de s'assurer que les sections pertinentes de tout document prévoyant des exonérations fiscales à cet égard soient accessibles au public.

Les autres Principes Directeurs portent sur la mise en œuvre des exonérations fiscales négociées. Ils encouragent les pays bénéficiaires à s'assurer que toutes les conditions légales requises pour donner force de loi à ces exonérations soient remplies. Ils mettent l'accent sur l'importance pour les pays bénéficiaires de prévoir et d'analyser les recettes fiscales perdues qui découlent de ces exonérations fiscales et de mettre en place des mécanismes pour minimiser la charge administrative et diminuer la fraude qui sont associées à l'application de ces exonérations. Il est recommandé également dans les Principes Directeurs que les donateurs se conforment aux exigences des pays bénéficiaires en matière de renseignements et d'impôt retenu à la source sur les paiements effectués à des entités imposables et ce, que des exonérations fiscales soient accordées ou non pour les transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement.

Les Principes Directeurs sont suivis d'une description de certains des principes reconnus à l'échelle internationale sur lesquels elles reposent. Ces principes traitent des aspects suivants :

- Impôt sur le revenu – rémunérations liées à un emploi ;
- Impôt sur le revenu – bénéfices d'entreprises étrangères et paiements effectués à des entreprises étrangères ;
- Impôts et taxes indirects – crises humanitaires ;
- Impôts et taxes indirects – biens et effets personnels et biens ménagers des travailleurs ;
- Impôts et taxes indirects – admission temporaire.

La description de ces principes reconnus à l'échelle internationale est suivie d'une explication détaillée des Principes Directeurs qui comprend un résumé des avantages et des inconvénients des exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement ainsi qu'une analyse de chacun des Principes Directeurs. Une explication de chacun des principes reconnus à l'échelle internationale sur lesquels les Principes Directeurs reposent est fournie également.

## Introduction

1. Le Programme d'action d'Addis-Abeba<sup>1</sup>, qui a été approuvé par l'Assemblée Générale des Nations en 2015<sup>2</sup>, comporte un ensemble de mesures concrètes pour relever les défis du financement et créer un environnement propice à la réalisation des objectifs du Programme de développement durable à l'horizon 2030. Le paragraphe 58, qui souligne la nécessité d'améliorer l'efficacité de la coopération pour le développement, fait expressément mention des exonérations d'impôt à l'égard de projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement :

Nous nous félicitons des efforts qui continuent d'être faits en vue d'améliorer la qualité, les effets et l'efficacité de la coopération pour le développement et des autres efforts internationaux en matière de financement public [...] Nous envisagerons aussi de ne pas exiger des exonérations d'impôt sur les biens et services fournis de gouvernement à gouvernement, en commençant par renoncer au remboursement des taxes sur la valeur ajoutée et des taxes sur les importations.

2. Les Principes Directeurs que renferme le présent document ont été préparés par le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies afin de faciliter l'examen de la question de savoir s'il y a lieu de demander ou non des exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide internationale et, lorsque des exonérations fiscales sont demandées, comment elles doivent être négociées et mises en œuvre.

3. L'aide internationale peut être fournie à un pays par des gouvernements étrangers, des organismes d'État étrangers, des organisations internationales, des organismes non gouvernementaux (ONG), des entreprises ou des particuliers. Cette aide peut avoir pour objectif de faciliter le développement ou la réforme ou d'aider le pays à faire face à des catastrophes naturelles ou à d'autres crises humanitaires ; elle peut prendre la forme d'opérations de maintien de la paix ou per-

---

1 Nations Unies, *Programme d'action d'Addis-Abeba issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement (Programme d'action d'Addis-Abeba)*, texte définitif du document final issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement (Addis-Abeba, Éthiopie, du 13 au 16 juillet 2015).

2 Résolution 69/313 du 27 juillet 2015.

mettre d'atteindre d'autres objectifs de développement ou d'amélioration du niveau de vie. Elle peut être fournie sous diverses formes, telles que les dons, les prêts concessionnels, ou les biens ou services en nature. L'aide internationale peut découler de projets d'assistance bilatéraux ou multilatéraux. Les présents Principes Directeurs s'appliquent toutefois exclusivement à l'aide internationale qui est fournie à un pays ou à une juridiction par le gouvernement d'un pays étranger (ou ses subdivisions ou organismes) soit directement ou par l'intermédiaire d'une organisation multilatérale de développement, c'est-à-dire aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement <sup>3</sup>, tel que ce terme est employé dans les présents Principes Directeurs.

4. De nombreux pays en développement accordent des exonérations fiscales <sup>4</sup> à l'égard de diverses transactions conclues dans le cadre

---

3 Pour les fins des présents principes directeurs, les projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement s'entendent des divers apports de ressources qui sont fournis aux pays en développement par les gouvernements d'autres pays, y compris leurs subdivisions politiques et organismes, ou par des organisations gouvernementales internationales financées par ces gouvernements ou leurs subdivisions ou organismes, et qui sont assortis de conditions favorables (ce qui englobe les dons et les prêts concessionnels) et ont pour but essentiel de favoriser le développement économique et l'amélioration du niveau de vie des pays en développement. Cette aide ne comprend pas l'aide militaire et les apports au titre de la promotion des intérêts du donateur en matière de sécurité ni les apports qui répondent essentiellement à des objectifs commerciaux, par exemple les crédits à l'exportation ou l'assurance à l'exportation. Bien que la nature des apports de ressources qu'englobe le terme « aide fournie de gouvernement à gouvernement » soit similaire à celle des apports d'aide publique au développement (APD) tels que définis par le Comité d'aide au développement (CAD) de l'OCDE, le concept d'aide fournie de gouvernement à gouvernement ne se limite pas à l'aide fournie par les membres du CAD (voir OCDE, Qu'est-ce que l'APD ?, disponible à l'adresse suivante :

<https://www.oecd.org/fr/cad/financementpourledeveloppementdurable/normes-financementdeveloppement/Aide-publique-au-developpement-APD.pdf>, consulté le 19 janvier 2021).

4 Dans les présents principes directeurs, toute mention d'« exonérations fiscales » comprend l'exonération de l'imposition intérieure et l'exonération des droits de douane. Ces exonérations s'entendent de

de projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, généralement à l'insistance des donateurs. Voici des exemples de situations dans lesquelles ces exonérations pourraient s'appliquer :

- les biens sont importés par un non-résident sur une base temporaire (exonération possible des droits de douane, de la TVA et d'autres impôts et taxes indirects) ;
- les biens sont importés par un non-résident, mais ne seront pas réexportés (exonération possible des droits de douane et de la TVA) ;
- les biens sont importés par un résident et seront payés à même les fonds du projet (exonération possible des droits de douane et de la TVA) ;
- les biens ou les services sont acquis auprès d'un fournisseur local et payés à même les fonds du projet (exonération possible de la TVA) ;
- un non-résident est admis au pays pour y fournir des services en tant qu'employé rémunéré à même les fonds du projet (exonération possible de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et des cotisations sociales) ;
- un entrepreneur non-résident fournit des services dans le cadre d'un contrat financé à même les fonds du projet (exonération possible de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés) ;
- une société résidente (ou un non-résident qui possède un établissement stable dans le pays) est embauchée pour fournir des services dont la prestation sera financée à même les fonds du projet (exonération possible de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés) ;
- une personne physique résidente est embauchée par un entrepreneur résident ou non résident et sera payée à même les fonds du projet (exonération possible de l'impôt sur le revenu

---

toute forme d'exonération accordée, qu'elle soit intégrale ou partielle. En outre, toute mention d'impôts indirects s'entend généralement des taxes sur la valeur ajoutée (TVA), des taxes sur les produits et services (TPS) ainsi que des taxes de vente et des taxes à la consommation générales ou spécifiques, y compris les taxes d'accise.

des personnes physiques et des cotisations sociales).

5. La publication du Forum sur l'administration fiscale africaine et de l'Overseas Development Institute (ODI) intitulée *The Taxation of Foreign Aid – Don't ask, Don't tell, Don't know*<sup>5</sup> contient une liste des types d'exonérations courantes accordées à l'égard de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement<sup>6</sup> et indique également dans quelle mesure la pratique qui consiste à accorder des exonérations fiscales à l'égard de ces projets est répandue dans les pays en développement. Dans cette publication, qui présente les résultats d'un sondage effectué auprès de 20 pays en développement, dont 15 de l'Afrique subsaharienne, il est mentionné que la quasi-totalité de ces pays, soit 95 %, accordent des exonérations de taxe sur la valeur ajoutée à l'égard de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement, tandis que 85 % d'entre eux accordent des exonérations de droits de douane et qu'environ 60 % d'entre eux accordent des exonérations au titre de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les salaires, y compris l'impôt retenu à la source<sup>7</sup>. Le sondage révèle aussi que la plupart des pays ne publient pas d'estimations des pertes de recettes fiscales qu'entraînent ces exonérations<sup>8</sup>. Une au-

---

5 African Tax Administration Forum (Forum sur l'administration Fiscale Africaine) et Overseas Development Institute, *The Taxation of Foreign Aid – Don't ask, Don't tell, Don't know*, mai 2018, disponible à l'adresse suivante : <https://www.odi.org/sites/odi.org.uk/files/resourcedocuments/12191.pdf>, consulté le 19 janvier 2021.

6 Ibid., Tableau 1, p. 6.

7 Ibid., p. 3 et Figure 2.

8 Ibid., p. 13. Il est cependant possible de trouver certaines estimations : au tableau 2 (p. 9) de cette publication, on fait mention d'une étude de 2005 dans laquelle le coût des exonérations de droits de douane au Mali est estimé à 1,7 % du PIB de ce pays, ainsi que d'une étude de 2013 dans laquelle le coût estimatif des exonérations liées aux projets d'aide au Burundi représente 50 % du total des exonérations de droits de douane accordées par ce pays. On trouve aussi d'autres estimations dans les rapports d'évaluation des dépenses fiscales de certains pays. À titre d'exemple, le Bénin a estimé les recettes perdues à environ 16 milliards FCFA pour 2017 (voir le document disponible à l'adresse suivante : <http://budgetbenin.bj/wp-content/uploads/2018/10/Rapport-sur-lesD%C3%A9penses-Fiscales.pdf>, consulté le 19 janvier 2021, Annexe



tre étude, réalisée par Caldeira, Geourjon et Rota-Graziosi <sup>9</sup>, indique cependant que, pour certains pays africains, ces pertes de recettes fiscales pourraient atteindre entre 1 % et 2 % du PIB de ces pays.

6. Bien souvent les lois nationales et les instruments internationaux existants prévoient certaines exonérations fiscales qui éliminent la nécessité de demander une exonération spécifique à l'égard de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement. À titre d'exemple, un non-résident qui importe des biens qui seront réexportés après leur utilisation dans le cadre d'un projet pourrait avoir droit à une exonération en vertu d'un régime douanier général pour importations temporaires. En outre, un non-résident qui fournit des services payés par un donateur étranger et qui ne possède pas d'établissement stable dans le pays en développement où les travaux se déroulent pourrait ne pas être assujéti à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés en vertu de la législation fiscale de ce pays ou des dispositions d'une convention fiscale généralement applicable, sans qu'il soit fait expressément mention du projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement.

7. Chaque donateur est bien sûr libre d'établir les conditions auxquelles il est disposé à fournir de l'aide de gouvernement à gouvernement. Certains donateurs peuvent s'inquiéter de ce que l'imposition aurait pour effet de réduire les ressources dont ils disposent pour leurs activités de développement et de ce qu'il serait difficile de rallier des appuis au pays pour le paiement d'impôts. Comme il est expliqué ci-dessous, ces donateurs peuvent penser que s'ils disposent d'un budget limité pour financer l'aide extérieure, le paiement d'impôts à un pays en développement relativement à un projet de développe-

---

3, ligne 410). Pour sa part, la République de Guinée estime les pertes de recettes à environ 100 milliards de FG, soit près de 1 % des recettes totales, en 2016 (voir le document disponible à l'adresse suivante : <https://ferdi-fr/dl/df-Xh1M9WNBF7rpX2UpQbTHuBX3/rapport-devaluation-des-depenses-fscales-en-republique-de-guinee-pour.pdf>, consulté le 19 janvier 2021, p. 21).

9 Caldeira, E., Geourjon, A.-M. et Rota-Graziosi, G., « Taxing aid: the end of a paradox ? » (en anglais seulement), paru dans *International Tax and Public Finance* (2020) 27, p. 240 à 255, disponible à l'adresse suivante : <https://doi.org/10.1007/s10797-019-09573-6>, consulté le 19 janvier 2021.

ment qui se déroule dans ce pays viendrait tout simplement réduire la somme disponible pour financer les autres coûts du projet (voir les paragraphes 16 et 22 ci-dessous).

8. Les donateurs doivent toutefois reconnaître que le fait d'accorder des exonérations fiscales à l'égard d'un projet de développement n'est pas un jeu à somme nulle où un pays en développement reçoit le même montant donné d'aide extérieure, que ce soit sous forme d'impôt payé ou de biens ou de services supplémentaires fournis dans le cadre du projet. Les exonérations fiscales comportent des coûts importants qui découlent des distorsions économiques, des difficultés administratives considérables et des risques d'évasion et de fraude fiscales qu'elles créent pour les pays en développement.

9. Les exonérations fiscales vont aussi à l'encontre de l'objectif de renforcer la mobilisation des ressources nationales. Il est généralement reconnu que, pour qu'elle soit la plus efficace possible, la coopération pour le développement doit tenir compte des priorités et des politiques établies par les pays bénéficiaires eux-mêmes. Les pays en développement auraient raison de s'inquiéter si le paiement d'impôts relatifs aux projets de développement avait pour effet de réduire le montant global d'aide extérieure qu'ils reçoivent. Il faut toutefois prendre en compte le point de vue de ces pays, car il faut en réalité se demander si une somme donnée d'aide extérieure doit être affectée exclusivement au financement des coûts des biens et services fournis directement dans le cadre de ces projets de développement ou si elle doit également être affectée en partie au paiement de l'impôt qui est normalement perçu à l'achat de ces biens et à la prestation de ces services. Étant donné les coûts qu'entraînent les exonérations fiscales, les pays en développement préfèrent en général qu'une partie de l'aide qu'ils reçoivent soit utilisée pour payer des impôts. Il s'agit là d'un choix de politique légitime que les donateurs doivent prendre en compte.

10. Les pays donateurs, leurs organismes d'aide et les organisations internationales par l'intermédiaire desquelles de l'aide est fournie à des pays de gouvernement à gouvernement sont donc encouragés à s'abstenir de demander des exonérations fiscales à l'égard des transactions liées aux projets d'aide offerte à ces pays, sauf si les règles du pays bénéficiaire en matière d'imposition des transactions liées à l'aide fournie de gouvernement à gouvernement ne sont pas conformes aux

principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale, et aussi longtemps qu'elles n'y sont pas conformes, ou sauf dans les rares cas où un examen objectif de la structure de gouvernance, du régime fiscal ou de l'administration fiscale de ce pays révèle que le paiement d'impôts à ce pays est source de graves préoccupations.

### **Champ d'application et objectifs des Principes Directeurs**

11. Les Principes Directeurs portent exclusivement sur le traitement fiscal des biens et services fournis de gouvernement à gouvernement par des gouvernements (y compris les gouvernements des subdivisions politiques et les administrations locales) ou leurs organismes, que l'aide publique soit fourni directement ou par l'intermédiaire d'organisations internationales (ces gouvernements, organismes et organisations internationales étant désignés collectivement les « donateurs »). L'assistance privée fournie directement par des ONG soulève une série de questions distinctes et n'est donc pas abordée dans ces Principes Directeurs. De plus, lorsqu'un projet est financé à la fois par des fonds publics et privés, les Principes Directeurs ne s'appliquent que dans la mesure où le financement public du projet représente de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement.

12. Les Principes Directeurs renvoient expressément à un certain nombre de principes fiscaux internationaux qui trouvent leur expression dans des instruments multilatéraux ainsi que dans le réseau de conventions fiscales bilatérales fondées sur les modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE<sup>10</sup>. Les Principes Directeurs partent du principe qu'il n'est pas nécessaire de négocier des exonéra-

---

<sup>10</sup> Nations Unies, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017* (Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement) (en anglais seulement), disponible à l'adresse suivante : [https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa/files/2020-03/UN%20Model\\_2017.pdf](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa/files/2020-03/UN%20Model_2017.pdf), consulté le 19 janvier 2021, et OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017*, disponible à l'adresse suivante : [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fscale-concernant-le-revenu-et-lafortune-version-abreegee-2017\\_mtc\\_cond-2017-fr#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fscale-concernant-le-revenu-et-lafortune-version-abreegee-2017_mtc_cond-2017-fr#page1), consulté le 19 janvier 2021.

tions fiscales dans la mesure où ces principes fiscaux internationaux s'appliquent déjà au traitement fiscal des transactions liées à l'aide fournie de gouvernement à gouvernement

13. Les Principes Directeurs ont été préparés pour aider les donateurs et les pays bénéficiaires à déterminer le traitement fiscal approprié des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Ils devraient faciliter la discussion des questions fiscales entre donateurs et bénéficiaires de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Il est à espérer qu'ils permettront d'éviter une multiplication de règles divergentes, ce qui aurait pour effet de réduire la transparence et d'alourdir la charge administrative et le fardeau de conformité tant des donateurs que des bénéficiaires. Comme certains donateurs ont déjà pour politique de ne pas demander d'exonération fiscale à l'égard de l'aide qu'ils fournissent de gouvernement à gouvernement, l'adoption des Principes Directeurs favorisera une plus grande cohérence à cet égard. Cela réduira le nombre de situations dans lesquelles l'administration fiscale d'un pays en développement doit appliquer des règles fiscales différentes à l'égard de plusieurs donateurs, qui bien souvent participent au même projet de développement ou encore, à l'égard des apports respectifs de donateurs et d'entreprises du secteur privé qui participent à un seul et même projet de développement réalisé dans le cadre d'un partenariat public-privé. Dans ces Principes Directeurs, l'on reconnaît aussi l'importance accrue que revêt la transparence et la responsabilisation dans le contexte mondial actuel, ainsi que l'importance d'adhérer à ces principes clés de la bonne gouvernance fiscale, notamment dans l'administration de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement.

14. Bien que les Principes Directeurs soient destinés à être appliquées de façon prospective, les donateurs et les pays bénéficiaires sont encouragés à examiner les ententes existantes à la lumière de ces Principes Directeurs.

15. Comme il a déjà été mentionné, les Principes Directeurs n'ont rien de contraignant et sont rédigés en termes généraux afin qu'ils puissent être compris aisément par des personnes ayant des connaissances limitées en fiscalité. Bien qu'ils reposent sur certains principes reconnus à l'échelle internationale, les Principes Directeurs ne prévoient pas des règles fiscales que l'on s'attendrait à voir les dona-

teurs ou pays bénéficiaires appliquer ou intégrer dans des accords. Dans la mesure où les principes reconnus à l'échelle internationale sur lesquels reposent les Principes Directeurs sont déjà reflétés dans la législation interne des pays bénéficiaires ou dans les conventions pertinentes (y compris les conventions fiscales) conclues par ces pays, l'on présume qu'il n'est pas nécessaire d'en confirmer l'application par la conclusion d'instruments juridiquement contraignants. Cependant, le réseau de conventions fiscales existantes n'est pas exhaustif, surtout en ce qui concerne les pays en développement, et un grand nombre de pays ne sont pas encore parties aux instruments multilatéraux en matière d'impôts et taxes indirects qui sont mentionnés dans ces Principes Directeurs. Si un pays bénéficiaire qui n'est pas partie à de tels instruments désire s'assurer de manière unilatérale que le traitement fiscal des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement est conforme à ces principes, il pourrait le faire au moyen de sa législation fiscale nationale ou encore, au moyen de dispositions d'instruments bilatéraux conclus avec les donateurs et qui auraient force de loi dans ce pays.

## **Principes Directeurs**

### ***Principes de base concernant les demandes d'exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement***

*Principe Directeur 1:* Les pays donateurs, leurs organismes d'aide ainsi que les organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles de l'aide est fournie de gouvernement à gouvernement sont encouragés à s'abstenir d'exiger des pays bénéficiaires des exonérations fiscales à l'égard des transactions liées aux projets d'aide offerte à ces pays, sauf si les règles fiscales du pays bénéficiaire qui s'appliqueraient à ces transactions ne sont pas conformes aux principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale exposés ci-dessous, et aussi longtemps qu'elles n'y sont pas conformes, ou sauf dans les rares cas où un examen de la structure de gouvernance,

du régime fiscal ou de l'administration fiscale de ce pays révèle que le paiement d'impôts à ce pays est source de graves préoccupations.

*Principe Directeur 2* : Afin de réduire le nombre de situations dans lesquelles l'on pourrait demander des exonérations fiscales spécifiques à l'égard de projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, les pays bénéficiaires sont encouragés à s'assurer que leur traitement fiscal des transactions liées à ces projets est conforme aux principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale exposés ci-dessous.

### ***Négociation de dispositions fiscales relatives aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement***

*Principe Directeur 3* : Les pays bénéficiaires et les pays donateurs, leurs organismes d'aide et les organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles de l'aide est fournie de gouvernement à gouvernement sont encouragés à s'assurer que les autorités fiscales du pays bénéficiaire participent à la négociation et à la rédaction de toute disposition portant sur le traitement fiscal des transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, y compris lorsqu'un autre ministère ou organisme public joue le rôle principal dans la négociation de tout accord, lettre, protocole d'entente ou autre document qui renfermera de telles dispositions.

### ***Champ d'application des dispositions fiscales négociées relatives aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement***

*Principe Directeur 4* : Lorsque les donateurs et les pays bénéficiaires envisagent d'adopter des dispositions spécifiques portant sur le traitement fiscal des transactions

liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, il est recommandé que ces dispositions s'appliquent exclusivement au traitement fiscal des pays donateurs et leurs organismes d'aide (et de leurs employés), ainsi qu'aux organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles de l'aide est fournie de gouvernement à gouvernement, et qu'elles ne s'appliquent pas à d'autres parties, telles que les sous-traitants et les consultants. Il est recommandé en particulier que toute exonération spécifique de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés accordée à l'égard des activités exercées par les entreprises dans le cadre d'un projet d'aide :

- a) ne soit pas applicable aux entreprises du pays bénéficiaire ;
- b) soit conçue de manière à ne pas donner lieu à l'exonération imprévue d'une entreprise étrangère dans son État de résidence.

### ***Transparence***

*Principe Directeur 5 :* Tant les pays bénéficiaires que les pays donateurs, leurs organismes d'aide et les organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles de l'aide est fournie de gouvernement à gouvernement sont encouragés à élaborer et à examiner périodiquement leurs politiques en matière d'imposition et de paiement d'impôts sur l'aide fournie de gouvernement à gouvernement et, lorsque cela est approprié, à les mettre à la disposition du public.

*Principe Directeur 6 :* Les pays bénéficiaires et les pays donateurs, leurs organismes d'aide et les organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles de l'aide est fournie de

gouvernement à gouvernement sont encouragés à s'assurer que soient mises à la disposition du public les sections de tout accord, convention, lettre, protocole d'entente ou de tout autre document auquel ils sont parties et qui contient des dispositions portant sur l'imposition, par un pays bénéficiaire, des biens ou services fournis dans le contexte de ce type d'assistance, sous réserve de toute disposition légale applicable portant sur la confidentialité des renseignements particuliers concernant les contribuables.

***Mise en œuvre des dispositions fiscales négociées relatives aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement***

*Principe Directeur 7 :* Lorsqu'ils négocient tout accord, lettre, protocole d'entente ou autre document qui contient des dispositions portant sur le traitement fiscal des transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, les pays bénéficiaires sont encouragés à s'assurer que ces dispositions répondent à toutes les conditions nécessaires pour qu'elles aient force de loi dans leur pays respectif. Lorsque le caractère exécutoire ou la légalité des dispositions dont on a déjà convenu pose problème, les donateurs et les pays bénéficiaires sont encouragés à discuter de la façon de résoudre ces problèmes.

*Principe Directeur 8 :* Lorsque des exonérations fiscales sont accordées à l'égard de transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, les pays bénéficiaires doivent faire tout leur possible pour prévoir l'incidence de ces exonérations sur leurs recettes et pour préparer périodiquement des rapports d'examen des dépenses fiscales relatives à ces exonérations et mettre ces rapports à la disposition du public.

*Principe Directeur 9 :* Lorsque des exonérations fiscales sont accordées



à l'égard de transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, les pays sont encouragés à mettre en place des mécanismes qui réduisent au minimum la charge administrative et le risque d'abus.

*Principe Directeur 10 :* Par exemple, lorsque l'on considère que des exonérations d'impôts ou taxes indirects, y compris de droits de douane, doivent être accordées à l'égard de biens ou services utilisés ou fournis dans le cadre d'un projet d'aide fournie par un pays, un organisme d'aide ou une organisation gouvernementale internationale dans des circonstances autres que celles décrites dans les principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale présentés ci-dessous, les pays sont encouragés à s'assurer que les taxes et impôts visés par l'exonération soient clairement identifiés, en employant la terminologie fiscale du pays bénéficiaire si possible, et que l'exonération :

- a) ne s'applique qu'aux biens et services clairement identifiés qui sont strictement nécessaires à la réalisation du projet ;
- b) ne s'applique qu'aux biens et services qui ne sont pas disponibles dans le pays bénéficiaire, dans le cas des biens et services qui doivent être acquis expressément pour ce projet.

*Principe Directeur 11 :* Lorsqu'une exonération d'impôt ou taxe indirect, y compris de droits de douane, est accordée à l'égard de biens et services fournis dans le cadre d'un projet d'aide de gouvernement à gouvernement, les pays bénéficiaires sont encouragés à mettre en œuvre cette exonération au moyen d'une méthode de remboursement ou, si cela n'est pas possible, au moyen d'un système qui réduit les risques d'abus et permet de contrôler les coûts liés à cette exonération. Les administrations fiscales des pays bénéficiaires

sont encouragées à mettre en place des procédures pour s'assurer que l'exonération d'impôt ou taxe indirect n'est accordée que si les biens et services pertinents sont utilisés aux fins du projet visé. Par exemple, elles pourraient clarifier la façon dont une entité qui gère un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement ou une partie d'un tel projet doit signaler à l'administration fiscale toute situation dans laquelle des biens ou services ayant auparavant été exonérés de taxes sur la valeur ajoutée en vertu d'une exonération accordée à l'égard de ce projet ont par la suite été utilisés à des fins non liées au projet.

*Principe Directeur 12 :* Tout accord portant sur l'exonération d'impôt ou taxe indirect, y compris de droits de douane, à l'égard de biens fournis dans le cadre d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement doit préciser que lorsque les biens pertinents sont aliénés dans le pays bénéficiaire ou autrement détournés de leur fin prévue, les règles nationales générales en matière d'aliénation ou de détournement de biens s'appliquent aussi à ces biens, en particulier les règles de procédure applicables dans ces cas ainsi que les règles visant l'imposition de droits, de taxes et impôts, d'intérêts et de pénalités en cas d'aliénation ou de détournement.

*Principe Directeur 13 :* Les pays donateurs, leurs organismes d'aide ainsi que les organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles de l'aide est fournie de gouvernement à gouvernement sont encouragés à se conformer aux exigences des pays bénéficiaires en matière de renseignements et d'impôt retenu à la source sur les paiements effectués dans le cadre de ces projets d'aide, peu importe si des exonérations fiscales sont accordées ou non à l'égard des transactions liées à ces projets.

## **Principes fiscaux pertinents reconnus à l'échelle internationale**

Les règles fiscales pertinentes pour le traitement fiscal des biens et services fournis dans le cadre de projets d'aide de gouvernement à gouvernement sont généralement fondées sur les principes fiscaux suivants reconnus à l'échelle internationale.

Comme cela est mentionné dans le Principe Directeur 1, un donateur peut avoir de bonnes raisons de demander des exonérations fiscales à l'égard de projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement si les règles fiscales du pays bénéficiaire ne sont pas conformes à ces principes fiscaux. Cependant, lorsqu'un pays donateur et un pays bénéficiaire sont tous les deux parties à un instrument multilatéral ou bilatéral (une convention fiscale, par exemple) prévoyant des règles applicables au traitement fiscal des biens et services fournis dans le cadre d'un projet d'aide de gouvernement à gouvernement, mais qui diffèrent des principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale exposés ci-dessous, le donateur n'aurait pas de bonnes raisons de considérer que ces règles ne sont pas conformes aux principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale. En effet, dans un tel cas, les deux pays sont déjà parvenus à une entente sur les règles fiscales qu'ils considèrent comme étant acceptables, et le donateur n'est donc pas fondé à prétendre que ces règles donnent lieu à une imposition déraisonnable.

### ***Impôt sur le revenu – rémunérations liées à un emploi***

- A. Les rémunérations, y compris les avantages liés à l'emploi, qu'une personne physique tire d'un emploi salarié exercé dans le cadre d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement lorsque l'employeur est le gouvernement du pays ou son organisme qui finance le projet en question ne sont généralement pas imposables dans le pays bénéficiaire si la personne physique :
  - a) n'est pas un ressortissant de ce pays ;
  - b) n'est pas un résident de ce pays ou en est devenue résident à seule fin de fournir les services liés à l'exercice de cet emploi.
- B. Les rémunérations, y compris les avantages liés à l'emploi, qu'une personne physique à laquelle le principe A ne s'applique pas tire d'un emploi salarié exercé dans le cadre d'un projet d'aide fournie

par un pays, un organisme d'aide ou une organisation gouvernementale internationale ne sont généralement pas imposables dans le pays bénéficiaire si toutes les conditions suivantes sont réunies :

- a) la personne physique n'est pas un résident du pays bénéficiaire ;
- b) pendant la réalisation du projet, la personne physique ne séjourne pas dans le pays bénéficiaire pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée ;
- c) les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident du pays bénéficiaire ;
- d) ces rémunérations ne sont pas à la charge d'un « établissement stable » ou d'une « base fixe » que l'employeur a dans ce pays, selon le sens donné à ces termes dans les conventions fiscales fondées sur les modèles de l'OCDE et des Nations Unies.

***Impôt sur le revenu – bénéfices d'entreprises étrangères et paiements effectués à des entreprises étrangères***

- C. Les paiements qu'un État, un organisme d'aide ou une organisation gouvernementale internationale effectue dans le cadre d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement à une entreprise qui n'est pas une entreprise du pays bénéficiaire, ainsi que les bénéfices que cette entreprise tire d'activités liées à ce projet, ne sont généralement pas assujettis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés dans le pays bénéficiaire, à moins que ces paiements ou bénéfices ne soient attribuables à un « établissement stable » ou à une « base fixe », selon le sens donné à ces termes dans les conventions fiscales fondées sur les modèles de l'OCDE ou des Nations Unies, ou à moins qu'ils ne tombent dans le champ d'application des dispositions de conventions similaires à celles de ces modèles et qui autorisent l'imposition par le pays bénéficiaire.

***Impôts et taxes indirects – crises humanitaires***

- D. On considère généralement qu'aucun impôt ou taxe indirect, y

compris les droits de douane, ne doit être perçu à l'importation de marchandises qui seront utilisées en réponse à une crise humanitaire, telle qu'une catastrophe naturelle, une famine ou une situation d'urgence sanitaire. Cela correspond aux règles édictées :

- a) au chapitre 5 (Envois de secours) de l'Annexe spécifique J de la *Convention internationale pour la simplification et l'harmonisation des régimes douaniers* (amendée) (communément appelée « la Convention de Kyoto révisée »)<sup>11</sup> ;
- b) à l'Annexe B.9 (annexe relative aux marchandises importées dans un but humanitaire) de la *Convention relative à l'admission temporaire* (communément appelée « la Convention d'Istanbul »)<sup>12</sup>

---

11 *Convention internationale pour la simplification et l'harmonisation des régimes douaniers (amendée)*, conclue à Kyoto le 18 mai 1973, communément appelée « la Convention de Kyoto révisée » (disponible à l'adresse suivante : [http://www.wcoomd.org/fr/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf\\_revised\\_kyoto\\_conv/kyoto\\_new.aspx](http://www.wcoomd.org/fr/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new.aspx), consulté le 19 janvier 2021). La Convention de Kyoto révisée est constituée du corps de la Convention, d'une annexe générale et de dix annexes spécifiques dont la plupart comportent deux chapitres ou plus. Les pays peuvent adhérer à la Convention sans accepter l'une quelconque ou l'ensemble des annexes spécifiques ou chapitres de celles-ci (paragraphe 3 de l'article 8 de la Convention). Voir la liste des signataires disponible à l'adresse suivante : [http://www.wcoomd.org/Topics/Facilitation/Instrument%20and%20Tools/Conventions/pf\\_revised\\_kyoto\\_conv/Instruments](http://www.wcoomd.org/Topics/Facilitation/Instrument%20and%20Tools/Conventions/pf_revised_kyoto_conv/Instruments), consulté le 19 janvier 2021.

12 *Convention relative à l'admission temporaire*, conclue à Istanbul le 26 juin 1990, communément appelée « la Convention d'Istanbul » (disponible à l'adresse suivante : <http://www.wcoomd.org/fr/about-us/legal-instruments/%20~/media/30484A3EB0074A5BB8A5A6F1D1C462B4.ashx>, consulté le 19 janvier 2021). Tout comme la Convention de Kyoto révisée, la Convention d'Istanbul est constituée du corps de la Convention et de diverses annexes. Les pays peuvent adhérer à la Convention sans en accepter toutes les annexes ; ils doivent cependant accepter au moins l'Annexe A concernant les titres d'admission temporaire et au moins une autre annexe (paragraphe 4 de l'article 24 de la Convention). Voir la liste des signataires disponible à l'adresse suivante : <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/fr/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/conventions/pg0302f.pdf?la=fr>, consulté

(Les pays qui ne sont pas parties à ces instruments sont encouragés à intégrer les règles susmentionnées dans leur droit interne.)

- E. On considère généralement que doivent être exonérées des impôts et taxes indirects intérieurs les marchandises fournies sur le marché intérieur à un pays étranger, à un organisme d'aide ou à une organisation gouvernementale internationale, ou importées par un pays étranger, un organisme d'aide ou une organisation gouvernementale internationale, pour être utilisées directement en réponse à une crise humanitaire, ainsi que les services étroitement liés à ces fournitures de marchandises qui, si elles étaient importées, seraient considérées comme des « envois de secours » ou comme des « marchandises importées dans un but humanitaire » et exonérées d'impôts et de taxes à l'importation suite à leur admission temporaire.

***Impôts et taxes indirects – biens et effets personnels et biens ménagers des travailleurs***

- F. On considère généralement que les biens et effets personnels et biens ménagers des travailleurs qui arrivent dans un pays bénéficiaire pour travailler dans le cadre d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement doivent être exonérés des impôts et taxes indirects, y compris des droits de douane, à la condition que :
- a) le séjour de ces travailleurs ne soit que temporaire et soit lié à ce projet ;
  - b) ces biens et effets soient importés dans le pays uniquement aux fins de l'usage personnel des travailleurs.

***Impôts et taxes indirects – admission temporaire***

- G. On considère généralement qu'aucun impôt ou taxe indirect, y compris les droits de douane, ne doit être perçu à l'admission temporaire de marchandises qui seront utilisées aux fins d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Cela correspond aux règles édictées :
- a) au chapitre 1 (Admission temporaire) de l'Annexe spécifique G

de la *Convention internationale pour la simplification et l'harmonisation des régimes douaniers (amendée)* (communément appelée « la Convention de Kyoto révisée ») ;

- b) dans les parties de la *Convention relative à l'admission temporaire* (communément appelée « la Convention d'Istanbul ») qui ont trait à l'admission temporaire de certaines marchandises.

(Les pays qui ne sont pas parties à ces instruments sont encouragés à inclure les règles susmentionnées dans leur droit interne.)

## Explication des Principes Directeurs

### ***Principes de base concernant les demandes d'exonération fiscale à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement***

#### *Principe Directeur 1*

Les pays donateurs, leurs organismes d'aide ainsi que les organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles de l'aide est fournie de gouvernement à gouvernement sont encouragés à s'abstenir d'exiger des pays bénéficiaires des exonérations fiscales à l'égard des transactions liées aux projets d'aide offerte à ces pays, sauf si les règles fiscales du pays bénéficiaire qui s'appliqueraient à ces transactions ne sont pas conformes aux principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale exposés ci-dessous, et aussi longtemps qu'elles n'y sont pas conformes, ou sauf dans les rares cas où un examen de la structure de gouvernance, du régime fiscal ou de l'administration fiscale de ce pays révèle que le paiement d'impôts à ce pays est source de graves préoccupations.

16. Jusqu'à récemment, les donateurs ont été réticents en général à accepter le prélèvement d'impôts par les pays bénéficiaires à l'égard de leurs projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. C'est peut-être parce qu'ils considèrent que les sommes qu'ils consacrent à ces projets seraient utilisées plus efficacement si aucune partie de ces sommes ne devait être utilisée pour se conformer aux lois fiscales du pays bénéficiaire qui s'appliqueraient par ailleurs. Il est possible aussi que, dans certains cas, les donateurs s'opposent à ce que le gouvernement du pays bénéficiaire administre de fait une partie quelconque de

l'aide qu'ils fournissent de gouvernement à gouvernement parce qu'ils n'approuvent pas certaines dépenses financées à même le budget ordinaire du pays. Par exemple, le donateur fournit de l'aide en réponse à une crise humanitaire et offre du soutien directement aux réfugiés, mais ne souhaite pas offrir un soutien au gouvernement du pays touché. La réticence des donateurs à accepter que le gouvernement du pays bénéficiaire puisse au bout du compte avoir accès aux fonds des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement peut être attribuable à des raisons liées à la politique étrangère ou encore, à l'opinion du donateur selon laquelle le cadre de gestion des dépenses publiques du bénéficiaire est à ce point faible (entaché de corruption, par exemple) que la proportion de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement qui serait versée sous forme d'impôt risque fort d'être en grande partie gaspillée ou détournée.

17. Autre raison pouvant expliquer la réticence à financer l'impôt dans le pays bénéficiaire : des craintes au sujet du caractère déraisonnable de la politique fiscale du bénéficiaire, par exemple en ce qui concerne les taux d'imposition qui peuvent être anormalement élevés, la détermination de l'assiette fiscale qui pourrait différer des normes habituelles en la matière, ou en ce qui concerne une caractéristique discriminatoire de l'impôt. Encore une autre raison : le donateur considère peut-être que puisque son budget d'aide étrangère est limité, le fait de consacrer une partie de ce budget au paiement d'impôts à un pays en développement dans le cadre d'un projet d'aide fournie à ce pays constitue en fait un jeu à somme nulle pour ce pays puisque la somme versée en impôt viendra tout simplement réduire la somme disponible pour financer les autres coûts du projet.

18. Ces raisons doivent toutefois être examinées à la lumière des efforts qui sont faits à l'échelle mondiale pour renforcer la mobilisation des ressources nationales et, en particulier, de l'engagement, pris dans le cadre du Programme d'action d'Addis-Abeba, d'envisager « de ne pas exiger des exonérations d'impôt sur les biens et services fournis de gouvernement à gouvernement »<sup>13</sup>.

19. Les craintes qu'un donateur peut avoir au sujet de la gestion des dépenses publiques dans le pays bénéficiaire peuvent être justifiées

---

13 Voir le paragraphe 1.



dans le cas de certains pays. Un certain nombre de pays bénéficiaires ont toutefois fait d'énormes progrès à cet égard. Ainsi si la principale préoccupation d'un donateur est la mauvaise gestion des dépenses publiques (par exemple, le donateur pense que la part de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement qui serait consacrée au paiement d'impôts serait vulnérable à la corruption et à la mauvaise gestion), cette préoccupation peut être abordée au cas par cas en examinant la situation particulière des pays auxquels le donateur fournit de l'aide de gouvernement à gouvernement. Un examen du cadre de gestion des finances publiques et une évaluation de la performance de l'administration fiscale du pays bénéficiaire pourraient convaincre le donateur que l'on a répondu à ses préoccupations. Cet examen pourrait tirer parti d'initiatives qui sont en cours dans un certain nombre de pays avec la participation du FMI, de la Banque mondiale et d'autres organismes.

20. Ces dernières années, une part grandissante de l'aide globale fournie de gouvernement à gouvernement a servi à soutenir les efforts de mobilisation des ressources nationales, en particulier parce qu'il est devenu évident que la mobilisation des ressources nationales est essentielle au financement du Programme de développement durable à l'horizon 2030. Il semble y avoir une incohérence entre la volonté accrue de soutenir l'augmentation des recettes fiscales et la volonté d'obtenir des exonérations fiscales. Il paraît en effet paradoxal qu'un donateur offre un soutien financier pour la mobilisation des ressources nationales et insiste par la même occasion pour obtenir des exonérations fiscales.

21. Il faut tenir compte également des modifications considérables qui ont été apportées aux régimes fiscaux des pays en développement au cours des dernières années. De manière générale, les taux d'imposition ont diminué. Les taux d'imposition sur le revenu dans presque tous les pays en développement sont beaucoup plus bas qu'ils ne l'étaient il y a 30 ans. De plus, les tarifs ont été réduits ou supprimés. En ce qui a trait à l'affirmation de juridiction fiscale, bon nombre de pays en développement ont unilatéralement circonscrit leur juridiction fiscale à ce qui serait normalement autorisé en vertu des conventions fiscales bilatérales. Dans la mesure où il subsisterait des inquiétudes au sujet du régime fiscal d'un pays bénéficiaire, la solution consisterait peut-être à demander non pas l'exonération fiscale totale des activités financées au moyen de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement, mais plutôt

une exonération plus limitée telle qu'elle est prévue par les principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale.

22. De plus, il faut prendre en compte les problèmes que crée pour les pays bénéficiaires l'administration des exonérations fiscales accordées pour les projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Ces problèmes, dont certains sont expliqués ci-dessous, illustrent bien pourquoi le paiement d'impôts sur ces projets n'est pas un jeu à somme nulle pour les pays en développement, même si l'on acceptait l'argument selon lequel la somme versée en impôt viendrait tout simplement réduire la somme disponible pour financer les autres coûts du projet.

23. Premièrement, la capacité limitée des administrations fiscale et douanière de beaucoup de pays bénéficiaires de projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement fait en sorte que les risques d'abus et de fraude sont toujours un enjeu lorsqu'une exonération fiscale est accordée. En ce qui concerne les impôts directs, un risque typique réside dans ce qu'un entrepreneur ou un sous-traitant donné ne déclare pas le revenu qu'il tire d'un projet exonéré et ne paie pas l'impôt sur ce revenu, même si l'exonération ne s'applique pas à l'impôt payable par cet entrepreneur ou sous-traitant. En ce qui concerne les impôts et taxes indirects, les biens qui ont été admis au pays en franchise d'impôt peuvent se retrouver dans des échanges commerciaux sur le marché intérieur. Selon le potentiel d'abus qui existe lorsque les biens passent la douane, toutes sortes de biens pourraient être admis au pays sans que la TVA ou les droits de douane soient payés, même si les biens en question ne devraient pas bénéficier d'une exonération. La valeur des biens en question pourrait être de plusieurs fois supérieure au montant de l'assistance réellement fournie. Selon la manière dont l'exonération est gérée, il pourrait aussi y avoir de l'abus si les achats locaux sont exonérés de la TVA. Si l'entrepreneur est autorisé à effectuer des achats en exonération de TVA sur présentation d'une carte de franchise, il est probable que l'on abusera de l'exonération. Étant donné l'importance de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement, surtout dans les pays les moins avancés, ce potentiel d'abus peut avoir un effet néfaste considérable sur le régime fiscal intérieur et sur la capacité du pays de fournir des services essentiels à ses citoyens.

24. Les risques d'abus et la charge administrative peuvent varier selon la manière dont les exonérations sont structurées. La possibilité de

réduire les risques d'abus et la charge administrative qui pèsent sur les pays bénéficiaires est un des facteurs qui ont amené certains donateurs à changer leur politique en ce qui concerne les exonérations fiscales.

25. Deuxièmement, les administrations fiscales des pays bénéficiaires doivent engager des frais d'administration pour gérer et mettre en œuvre les diverses exonérations fiscales accordées. La diversité des pratiques et des attentes des multiples donateurs avec lesquels les pays bénéficiaires doivent traiter vient amplifier ce problème.

26. Troisièmement, le fait d'accorder des exonérations fiscales peut poser des problèmes juridiques. Dans certains pays, les exonérations n'ont pas de véritable fondement juridique, c'est-à-dire qu'elles peuvent être fondées sur des accords qui n'ont pas force de loi. Même lorsqu'une convention ou une loi dûment ratifiée prévoit des exonérations, il y a souvent des problèmes d'interprétation qui découlent du libellé vague employé et d'incohérences entre différentes lois pertinentes des pays bénéficiaires, en particulier lorsque les exonérations sont prévues dans des lois autres que les lois fiscales et qui ne sont pas bien intégrées à ces dernières. Ces problèmes sont aggravés lorsque le ministère des Finances et les autorités fiscales ne sont pas consultés avant que des exonérations fiscales soient accordées et qu'ils n'ont pas participé à la rédaction des dispositions légales pertinentes. De plus, lorsque des problèmes d'interprétation surviennent, souvent la manière dont les différends doivent être réglés n'est pas claire, c'est-à-dire que l'on peut se demander si les tribunaux du pays bénéficiaire doivent être l'ultime arbitre de tels différends.

27. Quatrièmement, les exonérations fiscales peuvent entraîner des distorsions économiques qui nuisent à la production intérieure des pays bénéficiaires. Par exemple, si les biens importés qui seront utilisés aux fins d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement sont exonérés, mais que les biens achetés sur le marché intérieur ne le sont pas, cela créera une distorsion en faveur des importations.

28. Cinquièmement, les exonérations fiscales peuvent entraîner des coûts de transaction importants selon la manière dont elles sont structurées. Comme les politiques en matière de demande d'exonérations fiscales peuvent varier d'un donateur à l'autre, les fonctionnaires des pays bénéficiaires doivent connaître diverses exigences, ce qui peut être source de confusion et de complexité, surtout si l'administration

fiscale a une capacité limitée. Comme ces politiques viennent se superposer au cadre légal existant, il peut surgir de nouvelles questions de droit (par exemple, une charge donnée constitue-t-elle un « impôt » qui donne droit à une exonération ou représente-t-elle plutôt des frais administratifs ou des droits d'usage qui ne donnent pas droit à une exonération). Les exonérations entraînent aussi des coûts administratifs importants pour le donateur sous forme de frais généraux, tels les frais juridiques, coûts budgétaires et de contrôle (par exemple, le financement de l'impôt peut être interdit en vertu des règles budgétaires du donateur, ce qui oblige ce dernier à vérifier les dépenses remboursables pour voir si elles comprennent des paiements d'impôts ; des accords doivent être rédigés et les contrats doivent être examinés.) Lorsque des problèmes surgissent, il faut affecter des ressources humaines à leur résolution. Autrement dit, le fait de devoir mettre en place et gérer un régime particulier, par opposition au régime fiscal généralement applicable, rend les contrats en question plus coûteux à gérer.

29. Et enfin, le fait d'accorder des exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement crée des distorsions économiques en ce qui a trait aux investissements et aux transactions effectués par le secteur privé. Cela peut créer des pressions pour que l'État accorde encore d'autres exonérations, que ce soit directement, afin d'atténuer les distorsions dans la concurrence créées par l'exonération initiale, ou indirectement, en créant un précédent sur lequel d'autres pourront s'appuyer pour demander des exonérations à leur tour. Beaucoup de pays bénéficiaires trouvent déjà difficile de résister à la pression d'accorder des exonérations fiscales particulières lorsque des investisseurs potentiels du secteur privé demandent des exonérations à titre de mesure d'encouragement pour les inciter à investir dans le pays. De plus, certains pays bénéficiaires se sont plaints que même lorsqu'un donateur accepte de financer le paiement d'impôts dans le cadre d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, des entrepreneurs et des sous-traitants qui soumissionnent dans le cadre de ce projet demandent des exonérations fiscales simplement parce qu'ils en ont obtenu pour des projets similaires et qu'ils présument, à tort, que c'est la norme d'être exonéré d'impôt sur les revenus tirés de ce type de projets. De nombreux donateurs ont en fait conseillé vivement aux pays en développement de réduire les exonérations accordées dans le contexte de leur régime fiscal général afin

de renforcer la mobilisation des ressources nationales. Ce conseil est difficile à réconcilier avec le fait de continuer d'insister pour obtenir des exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement.

30. Ces difficultés, de même que l'amélioration des régimes fiscaux des pays en développement et une plus grande reconnaissance de la nécessité de renforcer la mobilisation des ressources nationales, font que l'on accepte de plus en plus le principe selon lequel les règles générales en matière d'imposition doivent s'appliquer aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement.

31. Le Principe Directeur 1 repose sur cette approche. Il encourage les donateurs à s'abstenir d'exiger des exonérations d'impôts et taxes prélevés dans les pays bénéficiaires à l'égard des transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, tout en reconnaissant qu'ils peuvent avoir des raisons valables de réclamer des exonérations fiscales malgré les changements et considérations mentionnés ci-dessus. Ce serait le cas si les règles fiscales du pays bénéficiaire ne sont pas conformes aux principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale. Aussi, dans de rares cas, il pourrait être justifié de demander des exonérations si un examen de la structure de gouvernance, du régime fiscal ou de l'administration fiscale du pays révèle que le paiement d'impôts et taxes à ce pays est source de graves préoccupations. Un exemple serait le cas où la structure de gouvernance du pays bénéficiaire est telle qu'il existe un risque sérieux que les impôts et taxes payés à l'égard d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement soient détournés pour des fins que le donateur désapprouverait clairement. Un autre exemple serait le cas où le régime fiscal du pays bénéficiaire cherche à prélever des impôts qui ont un caractère discriminatoire ou qui sont clairement excessifs (en ce qui concerne leur taux ou leur structure) lorsque l'on les compare à ceux que des pays similaires prélèveraient dans des circonstances similaires. Troisième exemple : il régnerait dans l'administration fiscale du pays bénéficiaire une corruption endémique qui ferait en sorte qu'une part importante de l'impôt versé ne serait pas disponible pour financer les dépenses budgétaires du pays.

32. Lorsque de telles considérations justifient que les donateurs demandent des exonérations fiscales, on encourage les donateurs à adopter une approche ciblée et, si possible, à ne demander des exonérations

que dans les situations où ces considérations sont pertinentes. Le Principe Directeur 1 prévoit donc que lorsqu'une demande d'exonération semble être justifiée, l'exonération ne doit s'appliquer que « si » et « aussi longtemps que » les règles fiscales du pays bénéficiaire le justifient. Une exonération fiscale doit dispenser le donateur de payer uniquement l'impôt qui est considéré comme inapproprié. Elle doit être conçue de manière à réduire au minimum les difficultés qu'elle pose pour le pays bénéficiaire.

33. Il est admis également que la situation d'un pays bénéficiaire peut se dégrader au point où l'évaluation initiale des structures de gouvernance, du régime fiscal ou de l'administration fiscale de ce pays faite par le donateur n'est plus valable et que la situation ne justifie plus le paiement d'impôts et de taxes dans ce pays. En outre, il peut arriver que de graves lacunes dans la structure de gouvernance, le régime fiscal ou l'administration fiscale d'un pays bénéficiaire ne deviennent évidentes qu'au cours de la réalisation d'un projet. Dans de tels cas, le donateur pourrait exiger que l'on lui accorde des exonérations fiscales comme condition pour la poursuite du projet d'assistance. Le donateur pourrait également suspendre les paiements, voire la mise en œuvre du projet, jusqu'à ce que ces lacunes soient corrigées. Par contre, les dispositions relatives aux exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement font parfois partie d'accords-cadres qui demeurent en vigueur pendant un certain nombre d'années et s'appliquent à différents projets, malgré le fait que le régime fiscal d'un pays bénéficiaire peut s'être amélioré au point où l'exonération fiscale n'est plus justifiée. Pour ces raisons, les donateurs doivent revoir périodiquement leur évaluation de la structure de gouvernance, du régime fiscal ou de l'administration fiscale du pays bénéficiaire.

34. Dans le cas de donateurs qui sont présents dans plusieurs pays, ce serait une lourde tâche que d'examiner en détail la structure de gouvernance et le régime fiscal de chaque pays. De plus, il y aurait dédoublement des efforts si chaque donateur effectuait un tel examen par lui-même. En outre, lorsque des donateurs différents participent au même projet d'assistance, le fait d'accorder un traitement fiscal différent aux apports respectifs des différents donateurs pose des problèmes d'équité et d'administration. On doit alors se demander si le traitement fiscal de tous les projets d'aide fournie de gouvernement à

gouvernement pourrait être soumis à des normes reconnues à l'échelle internationale. Malheureusement, il serait très difficile de faire adopter de telles normes à l'échelle internationale et compliqué d'établir des procédures pour les appliquer dans chaque pays bénéficiaire. C'est nécessairement une question qui exige beaucoup de jugement et en conséquence, la meilleure approche consiste peut-être simplement à laisser à chaque donateur concerné le soin de procéder à l'examen de la structure de gouvernance et du régime fiscal du pays bénéficiaire. On peut toutefois minimiser le dédoublement des efforts si les donateurs et les bénéficiaires acceptent d'échanger des renseignements. Si les donateurs partagent entre eux les conclusions auxquelles ils parviennent ainsi que toute réponse des autorités des pays bénéficiaires en ce qui a trait aux impôts et taxes considérés comme déraisonnables, tous pourraient alors profiter de l'analyse qui a été faite. L'intention ne serait pas de porter un jugement sur la qualité générale du régime fiscal d'un pays, mais simplement de faciliter aux donateurs la tâche de conclure si oui ou non les impôts et taxes prélevés par un pays donné sont globalement conforme aux pratiques habituelles à l'échelle internationale et de créer ainsi une sorte de présomption en faveur de leur application à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Donc dans la pratique, les donateurs pourraient se fier aux examens effectués par d'autres parties, dans la mesure où ces examens sont étayés par des documents et une analyse crédibles comme cela se fait déjà jusqu'à un certain point pour l'examen des systèmes de gestion des dépenses publiques. La divulgation au public des dispositions fiscales des accords conclus entre donateurs et pays bénéficiaires, comme cela est proposé au Principe Directeur 6, contribuera à cet échange d'information.

35. Si, malgré les considérations mentionnées ci-dessus, le donateur insiste tout de même pour obtenir des exonérations fiscales à l'égard d'un projet d'aide, le pays bénéficiaire pourrait n'avoir d'autre choix que de lui accorder ces exonérations fiscales. Dans ce cas, il demeure important de prendre en compte les problèmes liés aux procédures et les difficultés administratives abordés dans les présents Principes Directeurs.

### *Principe Directeur 2*

Afin de réduire le nombre de situations dans lesquelles l'on pourrait

demander des exonérations fiscales spécifiques à l'égard de projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, les pays bénéficiaires sont encouragés à s'assurer que leur traitement fiscal des transactions liées à ces projets est conforme aux principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale exposés ci-dessous.

36. Afin d'éviter les situations où un donateur demande des exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement parce qu'il est d'avis que les règles fiscales du pays bénéficiaire ne sont pas conformes aux principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale, on encourage les pays bénéficiaires à s'assurer que leur traitement fiscal des transactions liées à ces projets est conforme aux principes qui sont habituellement inscrits dans les instruments internationaux largement adoptés. Une liste de ces principes est fournie ci-dessus et ces principes sont expliqués dans les pages qui suivent.

### ***Négociation de dispositions fiscales relatives aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement***

#### *Principe Directeur 3*

Les pays bénéficiaires et les pays donateurs, leurs organismes d'aide et les organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles de l'aide est fournie de gouvernement à gouvernement sont encouragés à s'assurer que les autorités fiscales du pays bénéficiaire participent à la négociation et à la rédaction de toute disposition portant sur le traitement fiscal des transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, y compris lorsqu'un autre ministère ou organisme public joue le rôle principal dans la négociation de tout accord, lettre, protocole d'entente ou autre document qui renfermera de telles dispositions.

37. Des accords portant sur les projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement sont souvent négociés par les représentants de l'État, de l'organisme d'aide ou de l'organisation gouvernementale internationale qui fournit les projets en question et les fonctionnaires du pays bénéficiaire. Selon la nature du projet, ces fonctionnaires pourraient représenter différents ministères du gouvernement du pays bénéficiaire. Rien ne garantit toutefois que des fonctionnaires représentant les autorités fiscales du pays bénéficiaire seront consultés.

38. Étant donné la nature technique des lois fiscales, les règles de



procédure spéciales qui peuvent s'appliquer à l'adoption de ces lois et la nécessité de tenir compte des questions administratives en matière de fiscalité, il est important que les fonctionnaires représentant les autorités fiscales d'un pays bénéficiaire participent à la négociation et à la rédaction de toute disposition fiscale spécifique traitant des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, même si un autre ministère ou organisme public joue le rôle principal dans les négociations. Tant les pays bénéficiaires que les donateurs doivent donc insister pour que des fonctionnaires représentant les autorités fiscales du pays bénéficiaire participent à la négociation et à la rédaction de ces dispositions.

39. Il appartient au pays bénéficiaire de déterminer si les fonctionnaires concernés sont ceux du ministère des Finances ou de l'administration fiscale, ou les deux, en tenant compte de l'attribution des responsabilités au sein de son administration fiscale. Les fonctionnaires qui doivent participer au processus sont ceux qui sont normalement responsables de l'élaboration des règles fiscales s'appliquant aux contribuables étrangers. Dans bien des cas, il s'agit des fonctionnaires du ministère des Finances. Cependant, dans certaines juridictions, c'est à l'administration fiscale qu'il revient d'élaborer et de mettre en œuvre les lois fiscales. Dans ces cas, il paraît opportun que des représentants de l'administration fiscale participent à la négociation et à la rédaction des dispositions portant sur le traitement fiscal des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Quels que soient les agents du fisc qui participent au processus, il importe que les fonctionnaires du ministère des Finances et ceux de l'administration fiscale du pays bénéficiaire communiquent et coopèrent entre eux pour ce qui est de la négociation et de la mise en œuvre de ces dispositions. De plus, comme les exonérations fiscales peuvent viser plusieurs types d'impôts et taxes dont l'administration peut relever de services différents au sein de l'administration fiscale, le pays bénéficiaire doit s'assurer de consulter tous les services pertinents de son administration fiscale.

40. Les donateurs voudront peut-être eux aussi consulter leurs propres experts en fiscalité lorsqu'ils élaborent ou passent en revue leurs politiques en matière de paiement d'impôts et taxes à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement et lorsqu'ils négocient les dispositions fiscales des accords liés à ces projets.

## ***Champ d'application des dispositions fiscales négociées relatives aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement***

### *Principe Directeur 4*

Lorsque les donateurs et les pays bénéficiaires envisagent d'adopter des dispositions spécifiques portant sur le traitement fiscal des transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, il est recommandé que ces dispositions s'appliquent exclusivement au traitement fiscal des pays donateurs et leurs organismes d'aide (et de leurs employés), ainsi qu'aux organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles l'aide est fournie de gouvernement à gouvernement, et qu'elles ne s'appliquent pas à d'autres parties, telles que les sous-traitants et les consultants. Il est recommandé en particulier que toute exonération spécifique de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés accordée à l'égard des activités exercées par les entreprises dans le cadre d'un projet d'aide :

- a) ne soit pas applicable aux entreprises du pays bénéficiaire ;
- b) soit conçue de manière à ne pas donner lieu à l'exonération imprevue d'une entreprise étrangère dans son État de résidence.

41. Dans la pratique, la mise en œuvre des projets d'aide de gouvernement à gouvernement passe souvent par l'embauche d'entrepreneurs et de sous-traitants qui exécutent, supervisent ou gèrent différentes parties de ces projets. Dans le Principe Directeur 4, il est recommandé que les dispositions prévoyant des exonérations fiscales pour les pays donateurs, leurs organismes d'aide et les organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles de l'aide est fournie de gouvernement à gouvernement s'appliquent uniquement à ces parties et non pas à d'autres parties, telles que les entrepreneurs et les sous-traitants qui assurent la mise en œuvre des projets. À moins que ces exonérations ne soient accordées expressément à ces entreprises du secteur privé, les pays donateurs, leurs organismes d'aide ainsi que les organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles de l'aide est fournie de gouvernement à gouvernement, sont encouragés à indiquer clairement que les entreprises du secteur privé qui participent à la mise en œuvre de ces projets n'ont pas droit aux mêmes exonérations. Ces pays donateurs, organismes d'aide et organ-

isations gouvernementales internationales ne doivent pas encourager ces entreprises du secteur privé à essayer d'obtenir de telles exonérations auprès des pays bénéficiaires.

42. Si, malgré cette recommandation, un pays, un organisme d'aide ou une organisation gouvernementale internationale insiste pour qu'une exonération fiscale soit accordée aux entreprises qui exerceront des activités dans le cadre d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, il est recommandé dans le Principe Directeur 4 qu'à tout le moins une telle exonération ne s'applique pas aux entreprises et aux sous-traitants locaux, et que seules les entreprises étrangères qui sont payées directement par le pays, l'organisation ou l'organisme donateur aient le droit de demander cette exonération. On reconnaît ainsi que c'est le pays bénéficiaire qui décide en fin de compte si les entreprises locales seront imposées ou non. De plus, on évite ainsi les problèmes difficiles liés à la détermination de quelles entreprises devraient avoir droit à une exonération générale accordée à l'égard d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement.

43. En outre, l'exonération doit être conçue de manière à ne pas donner lieu à l'exonération imprévue d'une entreprise étrangère dans son pays de résidence. Les bénéficiaires d'entreprises locales qui sont attribuables à des établissements stables situés dans d'autres pays sont exonérés d'impôt en vertu des lois fiscales de beaucoup de pays et d'un certain nombre de conventions fiscales parce que l'on suppose que ces bénéficiaires seront imposés dans ces autres pays. Ces dispositions fiscales conjuguées à une exonération fiscale accordée dans un accord bilatéral portant sur des activités liées à un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement pourraient donner lieu à la non-imposition de ces bénéficiaires à l'insu des autorités fiscales des deux pays. La participation des autorités fiscales à la négociation des dispositions fiscales s'appliquant aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, tel que cela est recommandé dans le Principe Directeur 3, devrait réduire le risque qu'une telle situation se produise. Lors de la négociation de telles dispositions, les agents du fisc du pays bénéficiaire pourraient examiner les lois fiscales du pays donateur ainsi que toute convention fiscale applicable afin de relever de telles situations de non-imposition, le cas échéant.

## *Transparence*

### *Principe Directeur 5*

Tant les pays bénéficiaires que les pays donateurs, leurs organismes d'aide et les organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles de l'aide est fournie de gouvernement à gouvernement sont encouragés à élaborer et à examiner périodiquement leurs politiques en matière d'imposition et de paiement d'impôts sur l'aide fournie de gouvernement à gouvernement et, lorsque cela est approprié, à les mettre à la disposition du public.

44. Peu de pays donateurs, d'organismes d'aide ou d'organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles de l'aide est fournie de gouvernement à gouvernement ont consigné leur politique en matière de paiement d'impôts et taxes sur les projets qu'ils financent. Il en est de même des pays bénéficiaires où ces projets sont mis en œuvre. Dans le Principe Directeur 5, on encourage les pays donateurs et bénéficiaires à élaborer, à examiner périodiquement et, lorsque cela est approprié, à publier leur politique en cette matière. Ainsi un donateur pourra réfléchir périodiquement aux diverses considérations de politique publique qui sont présentées dans les présents Principes Directeurs et s'assurer que ses pratiques en matière d'exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement reflètent toujours son approche en matière d'aide extérieure. Cette pratique favoriserait aussi plus de cohérence dans les accords conclus par un même donateur ou par un même pays bénéficiaire. De plus, la divulgation de ces politiques par les donateurs et les pays bénéficiaires facilitera sans doute la négociation de tels accords en faisant ressortir les différences dont il faudra traiter durant les négociations. Le fait de publier ces politiques soulignera leur l'importance et rendra plus facile aux pays donateurs et bénéficiaires la tâche de défendre les politiques qu'ils auront rendues publiques.

45. En ce qui concerne les donateurs, une politique vague et non documentée indiquant que le donateur n'accepte pas de payer l'impôt manque de clarté quant à son champ d'application et à la façon dont elle sera mise en œuvre dans la pratique (par exemple, il faudrait préciser de quels impôts et taxes le donateur devrait être exonéré, qui devrait bénéficier des exonérations et comment celles-ci devraient être administrées). La politique d'un donateur en matière de paiement d'impôts et taxes à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement doit être suffisamment détaillée et traiter d'un certain

nombre de questions, dont les suivantes :

- Quels organes du donateur participent à l'élaboration et à l'examen périodique de la politique ?
- Quand la politique a-t-elle été modifiée et quelles modifications y ont été apportées ? Ces modifications s'appliquent-elles aux projets existants ou seulement aux nouveaux projets ?
- Quelle est la politique générale du donateur concernant le paiement d'impôts et taxes à l'égard des transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement qui sont financés par le donateur ?
- La politique s'applique-t-elle de manière uniforme à tous les pays bénéficiaires ou fait-on une distinction entre les pays bénéficiaires (dans l'affirmative, sur la base de quels facteurs fait-on cette distinction) ?
- Quelle est la raison d'être de cette politique ?
- Y a-t-il des exceptions à cette politique? Le cas échéant, les préciser.
- Si la politique consiste à demander des exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide dans certaines circonstances :
  - Pour quels impôts et taxes demande-t-on une exonération ?
  - Quels contribuables ou entités sont visés par ces exonérations (en particulier en ce qui concerne le personnel et les entrepreneurs ou sous-traitants locaux) ?
  - Y a-t-il des limites ou des exceptions aux exonérations ?
  - Comment les exonérations doivent-elles être demandées dans la pratique ?

46. En ce qui concerne les pays bénéficiaires, il est évident que les autorités fiscales doivent participer à l'élaboration de cette politique. Cela revêt une importance particulière pour les pays où les autorités fiscales ne participent pas systématiquement à la négociation des dispositions en vertu desquelles de telles exonérations fiscales peuvent être accordées. L'élaboration de la politique d'un pays bénéficiaire en matière d'exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement peut, à tout le moins, aider ce pays à réduire les différences dans le traitement fiscal de projets similaires.

Tout comme la politique d'un donateur sur cette question, celle d'un pays bénéficiaire en matière de paiement d'impôts et taxes à l'égard de projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement pourrait traiter d'un certain nombre de questions, dont les suivantes :

- Quels organes gouvernementaux du pays bénéficiaire doivent participer à l'élaboration et à l'examen périodique de la politique et à la négociation de toute disposition d'un accord d'assistance qui traite de questions fiscales (voir le Principe Directeur 3) ?
  - Quand la politique a-t-elle été modifiée et quelles modifications y ont été apportées ? Ces modifications s'appliquent-elles aux projets existants ou seulement aux nouveaux projets ?
  - Quelle est la politique générale du pays bénéficiaire concernant les demandes d'exonérations fiscales à l'égard des transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement dans ce pays ?
  - Quelle est la raison d'être de cette politique générale ?
  - Y a-t-il des exceptions à cette politique générale et le cas échéant, les préciser.
  - Si la politique consiste à accorder des exonérations fiscales pour des projets d'aide dans certaines circonstances :
    - Pour quels impôts et taxes accorde-t-on une exonération ?
    - Quels contribuables ou entités sont visés par ces exonérations (en particulier en ce qui concerne le personnel et les entrepreneurs ou sous-traitants locaux) ?
    - Y a-t-il des limites ou des exceptions aux exonérations ?
    - Comment les exonérations doivent-elles être appliquées dans la pratique ?
  - Quelles obligations de prévision et d'information doit-on imposer en ce qui a trait à l'incidence de telles exonérations fiscales sur les recettes ?
  - Comment s'assure-t-on que de telles exonérations fiscales soient divulguées au public ?
47. Afin répondre aux préoccupations selon lesquelles des projets d'assistance pourraient être dirigés vers des pays voisins si la politique

d'un pays bénéficiaire ne prévoit pas d'exonérations fiscales à l'égard des projets financés par les donateurs, les pays bénéficiaires sont encouragés à coordonner leur politique respective en matière d'octroi d'exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement avec les politiques des pays voisins. Il pourrait être avantageux d'élaborer des politiques communes dans ce domaine dans des cadres de coopération régionaux.

### *Principe Directeur 6*

Les pays bénéficiaires et les pays donateurs, leurs organismes d'aide et les organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles de l'aide est fournie de gouvernement à gouvernement sont encouragés à s'assurer que soient mises à la disposition du public les sections de tout accord, convention, lettre, protocole d'entente ou de tout autre document auquel ils sont parties et qui contient des dispositions portant sur l'imposition, par un pays bénéficiaire, des biens ou services fournis dans le contexte de ce type d'assistance, sous réserve de toute disposition légale applicable portant sur la confidentialité des renseignements particuliers concernant les contribuables.

48. Les dispositions prévoyant des exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement font souvent partie d'accords qui ne sont pas publics et qui peuvent avoir été négociés sans la participation des autorités fiscales. Il arrive parfois qu'une administration fiscale n'ait même pas accès au libellé de ces dispositions, même si elle est responsable de leur application.

49. Les principes constitutionnels ou de droit d'un grand nombre de pays exigent toutefois que les règles régissant l'exercice du pouvoir d'un État de prélever des impôts soient prévues dans des lois qui sont rendues publiques tout en assurant la confidentialité des renseignements particuliers concernant les contribuables. Il est crucial d'assurer la transparence des dispositions légales prévoyant des exonérations fiscales. C'est pourquoi le Principe Directeur 6 encourage les pays bénéficiaires et les donateurs à mettre à la disposition du public les sections de tout accord, convention, lettre, protocole d'entente ou de tout autre document qui régit le traitement fiscal des transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, sous réserve de toute disposition légale applicable portant sur la confidentialité des

renseignements particuliers concernant les contribuables<sup>14</sup>. À titre d'exemple, les États-Unis ont depuis longtemps pour pratique de publier les conventions et les accords prévoyant des exonérations fiscales applicables à l'égard de leurs projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement ; cette pratique facilite l'identification des risques d'évitement fiscal<sup>15</sup>. Les pays bénéficiaires et les donateurs devraient idéalement adopter une approche similaire. Il est à noter, toutefois, que le Principe Directeur 6 ne traite que des dispositions régissant le traitement fiscal des transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Il n'aborde donc pas la question de la mise à la disposition du public des sections de tout accord, convention, lettre, protocole d'entente ou autre document qui ne portent pas sur le traitement fiscal de ces projets, sauf dans la mesure où ces sections précisent le champ d'application des dispositions fiscales<sup>16</sup>. De plus, comme c'est le cas de tous les Principes Directeurs, le Principe Directeur 6 ne comporte aucun engagement contraignant pour les pays bénéficiaires ni les donateurs.

50. La publication des lois d'un pays bénéficiaire sur le site Web de ce pays peut aider à mettre à la disposition du public les dispositions légales concernant les exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide

---

14 Voir aussi la recommandation portant sur la divulgation au public des dispositions concernant le traitement fiscal des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement qui a été adoptée lors de la 21<sup>e</sup> session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale. Cette recommandation est reproduite dans l'Annexe.

15 L'ATAF et l'ODI présentent un exemple de non-imposition résultant de l'exonération d'impôt sur le revenu des personnes physiques accordée à l'égard d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement qui a été signalé grâce à la publication par les États-Unis d'un tel accord (voir *The Taxation of Foreign Aid – Don't ask, Don't tell, Don't know*, note de bas de page 5, encadré 2, p. 12).

16 L'ATAF et l'ODI recommandent que l'accord intégral concernant un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, et non seulement les parties de l'accord qui portent sur la fiscalité, soit publié directement par les donateurs ou encore, qu'il soit publié dans un registre central comme celui par lequel l'Initiative internationale pour la transparence de l'aide (IITA) rend déjà disponible l'information sur les projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Ibid., recommandation 3, p. 14.



fournie de gouvernement à gouvernement. Bien que l'enregistrement et la publication des traités d'un pays conformément à l'article 102<sup>17</sup> de la Charte des Nations Unies puissent contribuer à la divulgation au public des exonérations fiscales que renferment les traités, il y a lieu de noter que le Règlement destiné à mettre en application l'article 102 prévoit que le Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies a la faculté de ne pas publier in extenso les traités ou les accords internationaux appartenant à certaines catégories, dont les « [a]ccords d'assistance et de coopération d'objet limité en matières financière, commerciale, administrative ou technique »<sup>18</sup>.

### ***Mise en œuvre des dispositions fiscales négociées relatives aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement***

#### *Principe Directeur 7*

Lorsqu'ils négocient tout accord, lettre, protocole d'entente ou autre document qui contient des dispositions portant sur le traitement fiscal des transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, les pays bénéficiaires sont encouragés à s'assurer que ces dispositions répondent à toutes les conditions nécessaires pour qu'elles aient force de loi dans leur pays respectif. Lorsque le caractère exécutoire ou la légalité des dispositions dont on a déjà convenu pose problème, les donateurs et les pays bénéficiaires sont encouragés à discuter de la façon de résoudre ces problèmes.

51. Les exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement peuvent être accordées aux termes d'une variété d'instruments juridiques et leur mise en œuvre peut exiger l'application de différentes pratiques administratives à un grand nombre de transactions différentes dans le contexte des règles fiscales générales de chaque pays. Par exemple, des exonérations peuvent être accordées en vertu d'exonérations spécifiques pour l'aide internationale prévues dans le droit interne du pays ou encore, en vertu d'accords, de lettres ou de protocoles d'entente bilatéraux.

---

<sup>17</sup> Voir le document disponible à l'adresse suivante : [https://treaties.un.org/pages/Resource.aspx?path=Publication/Regulation/Page1\\_fr.xml](https://treaties.un.org/pages/Resource.aspx?path=Publication/Regulation/Page1_fr.xml), consulté le 19 janvier 2021.

<sup>18</sup> Article 12, paragraphe 2(a) du Règlement.

52. Cependant, dans bien des pays, la constitution ou la loi impose des restrictions sur la façon dont les dispositions fiscales doivent être adoptées. Souvent des règles stipulent que toute charge d'impôt ou exonération d'impôt doit être autorisée par la loi pour être exécutoire. Bien souvent, ces règles s'appliquent quel que soit l'instrument par lequel l'exonération fiscale est accordée (par exemple une convention bilatérale, un protocole d'entente ou toute forme d'accord bilatéral).

53. Il y a déjà eu des cas où les exonérations fiscales prévues dans un accord bilatéral conclu entre un donateur et le gouvernement d'un pays bénéficiaire n'étaient pas exécutoires parce que ces règles n'avaient pas été observées. Il faut donc s'assurer que tout accord prévoyant des exonérations fiscales à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement soit mis en œuvre conformément à ces règles. Lorsque des exonérations fiscales à l'égard de transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement sont envisagées, les parties sont encouragées à avoir recours à des instruments juridiques qui respectent la primauté du droit dans les pays bénéficiaires. À cette fin, elles devraient :

- s'assurer que toute exonération est prévue par la loi ou, si l'exonération est prévue par un accord, que cet accord est autorisé par la loi ;
- identifier spécifiquement les transactions visées par l'exonération, les impôts et taxes applicables ainsi que les conditions à remplir pour bénéficier de l'exonération.

54. La meilleure façon de s'assurer que les exonérations fiscales aient force de loi est souvent d'assurer la participation des fonctionnaires compétents du ministère des Finances ou de l'administration fiscale à la négociation de ces exonérations, comme cela est recommandé dans le Principe Directeur 3.

55. Pour donner force de loi aux exonérations d'impôts et taxes infranationaux, il faudra peut-être obtenir l'adhésion des subdivisions gouvernementales. Il ne faut pas présumer que les exonérations libellées en termes généraux s'appliquent aux impôts infranationaux.

56. Dans le cas d'accords qui prévoient des exonérations fiscales dont le caractère exécutoire ou la légalité pose problème dans le pays bénéficiaire, la meilleure solution serait que le pays donateur et le pays

bénéficiaire qui ont conclu l'accord en question s'entendent sur la meilleure façon de résoudre ces problèmes. Ceci peut entraîner un réexamen du caractère approprié de ces exonérations.

### *Principe Directeur 8*

Lorsque des exonérations fiscales sont accordées à l'égard de transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, les pays bénéficiaires doivent faire tout leur possible pour prévoir l'incidence de ces exonérations sur leurs recettes et pour préparer périodiquement des rapports d'examen des dépenses fiscales relatives à ces exonérations et mettre ces rapports à la disposition du public.

57. Afin d'assurer la transparence voulue et de disposer de l'information nécessaire aux fins de l'élaboration de politiques et de discussions publiques, les pays bénéficiaires doivent chercher à déterminer les recettes fiscales qui seront perdues en raison des exonérations accordées à l'égard de ces transactions. Ils doivent aussi envisager de préparer et de publier des analyses des dépenses fiscales précisant le montant réel des recettes fiscales perdues du fait des exonérations accordées à l'égard de l'aide extérieure.

58. Il est clair, toutefois, que la mesure dans laquelle un État pourra correctement prévoir les recettes fiscales perdues en raison des exonérations fiscales accordées à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement et préparer des rapports à ce sujet dépendra de sa capacité administrative et les États auront peut-être besoin d'une assistance technique pour ce faire.

### *Principe Directeur 9*

Lorsque des exonérations fiscales sont accordées à l'égard de transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, les pays sont encouragés à mettre en place des mécanismes qui réduisent au minimum la charge administrative et le risque d'abus.

59. Lorsque l'on a convenu d'accorder des exonérations fiscales à l'égard de transactions liées aux projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, il importe de le faire d'une manière qui réduit au minimum la charge que représente l'administration de cette exonération pour le pays bénéficiaire tout en minimisant par la même occasion les possibilités de fraude fiscale.

60. Les Principes Directeurs 10 à 12 donnent des indications sur les façons d'y parvenir pour ce qui est des impôts et taxes indirects et des droits de douane. Pour ce qui est de l'exonération des impôts directs, le fait d'obliger les contribuables à déclarer leurs revenus ou bénéfices qui font l'objet d'une exonération et à indiquer les dispositions en vertu desquelles l'exonération est demandée facilite la gestion des risques dans le contexte des contrôles fiscaux ainsi que le calcul des recettes fiscales perdues liées à ce type d'exonération fiscale.

### *Principe Directeur 10*

Par exemple, lorsque l'on considère que des exonérations d'impôts ou taxes indirects, y compris de droits de douane, doivent être accordées à l'égard de biens ou services utilisés ou fournis dans le cadre d'un projet d'aide fournie par un pays, un organisme d'aide ou une organisation gouvernementale internationale dans des circonstances autres que celles décrites dans les principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale présentés ci-dessous, les pays sont encouragés à s'assurer que les taxes et impôts visés par l'exonération soient clairement identifiés, en employant la terminologie fiscale du pays bénéficiaire si possible, et que l'exonération :

- a) ne s'applique qu'aux biens et services clairement identifiés qui sont strictement nécessaires à la réalisation du projet ;
- b) ne s'applique qu'aux biens et services qui ne sont pas disponibles dans le pays bénéficiaire, dans le cas des biens et services qui doivent être acquis expressément pour ce projet.

61. Les Principes Directeurs 10 à 12 traitent de la rédaction et de la mise en œuvre des dispositions spécifiques visant les exonérations d'impôts et taxes indirects, y compris de droits de douane, accordées à l'égard de projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Ces Principes Directeurs sont pertinents lorsque l'on décide que le pays bénéficiaire doit accorder une exonération dans des situations autres que celles visées par les principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale en matière d'impôts et taxes indirects décrits ci-dessus.

62. Les dispositions en matière d'exonération fiscale d'impôts et taxes indirects, y compris des droits de douane, que renferment les accords bilatéraux déjà conclus sont souvent rédigées en termes trop généraux. Dans bon nombre de ces accords, les types de biens qui bénéficient de l'exonération ne sont pas identifiés clairement ; ils sont désignés par

des termes généraux tels que « matériel », « instruments », « machines », ou des termes encore plus généraux comme « fournitures », « actifs » ou « ressources », quoiqu'ils soient limités aux seuls biens qui sont « nécessaires » pour réaliser le projet ou à ceux qui sont financés par le donateur. Dans certains accords, cette dernière mention constitue en fait la seule limitation du champ d'application de l'exonération.

63. Si l'on considère qu'une exonération d'impôts et taxes indirects, y compris de droits de douane, doit être accordée à l'égard des biens utilisés ou fournis dans le cadre d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, il est de la plus haute importance qu'il y ait dès le départ le moins d'incertitude possible quant aux biens qui bénéficient de l'exonération. En effet, bien que les deux parties puissent avoir au départ une idée claire des biens qui bénéficient de l'exonération, cette compréhension peut changer au fil du temps. Pour assurer l'administration efficiente de l'exonération par les autorités du pays bénéficiaire, il est indispensable de définir le champ d'application de l'exonération de façon claire et sans ambiguïté. Les biens qui bénéficient de l'exonération doivent donc être clairement définies dans l'accord. Les biens ou les catégories de biens visés doivent de préférence être énumérés dans l'accord ou dans une annexe de celui-ci, idéalement au moyen de leur code de classement dans le Système harmonisé (SH)<sup>19</sup>.

64. On doit déterminer les quantités maximales dans l'accord ou dans l'annexe de celui-ci, en particulier pour les biens qui peuvent être détournés facilement vers le marché intérieur, comme les matières premières (par exemple les matériaux de construction) et d'autres produits de base (par exemple le carburant). On doit à tout le moins prévoir dans l'accord un mécanisme pour déterminer ces quantités maximales d'un commun accord, et ce, avant que les biens ne soient introduits dans le pays bénéficiaire.

65. En outre, du point de vue de la politique fiscale, les donateurs ne devraient pas insister pour obtenir – et les pays bénéficiaires ne

---

19 « Le Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises, généralement dénommé "Système harmonisé" ou "SH", est une nomenclature internationale polyvalente élaborée par l'Organisation mondiale des douanes (OMD) » (disponible à l'adresse suivante : <http://www.wcoomd.org/fr/topics/nomenclature/overview/what-is-the-harmonized-system.aspx>, consulté le 19 janvier 2021).

devraient pas accorder – des exonérations à l'égard de biens qui sont identiques ou essentiellement similaires à ceux disponibles sur le marché intérieur du pays bénéficiaire. Cela équivaldrait à donner un avantage indu aux fournisseurs étrangers au détriment des fournisseurs nationaux qui, eux, seraient obligés par exemple de percevoir la TVA sur les fournitures locales.

66. Par ailleurs, il arrive souvent que la terminologie employée pour désigner les impôts et taxes dont les biens sont exonérés ne soit pas claire et elle manque parfois d'uniformité. Les termes employés vont de « droits de douane » tout simplement, « tous les droits de douane et taxes », « droits à l'importation, droits de douane et autres taxes » à « tous les impôts, taxes et prélèvements » ; parfois on mentionne spécifiquement les « taxes sur la valeur ajoutée ». Certains accords prévoient même une levée des prohibitions ou restrictions à l'importation, limitées ou non à celles « qui seraient autrement imposées pour des raisons de santé et de sécurité publiques ». Certains accords font mention de taxes, de restrictions ou de prohibitions à l'exportation. Il est rare que les accords contiennent une définition des termes employés ou une liste des taxes et impôts visés par l'exonération. Les termes employés peuvent aussi varier beaucoup d'un accord à l'autre conclu par un même donateur, et il peut même y avoir un manque d'uniformité dans les termes employés au sein d'un seul et même accord.

67. Ce manque de précision peut entraîner des problèmes d'interprétation. Lorsque l'exonération vise uniquement les « droits de douane », on peut soutenir qu'elle ne s'applique pas aux autres taxes exigibles à l'importation (par exemple, la TPS/TVA, la taxe d'accise et d'autres taxes à la consommation), tandis que si l'accord contient une clause qui fait mention « des droits à l'importation, des droits de douane et autres impôts et taxes », il est clair que l'exonération s'applique aux autres impôts et taxes exigibles à l'importation. Dans ce dernier cas, toutefois, on peut se demander si le pays bénéficiaire renonce à la perception des frais de service, tels que les droits portuaires, les frais d'entreposage ou les frais de manutention et d'autres frais similaires, alors qu'il y a moins de doute lorsque l'accord renferme une clause qui fait mention de « tous les impôts, taxes et prélèvements ».

68. Les incohérences entre les divers accords qu'un pays a conclus, soit en tant que pays donateur ou que pays bénéficiaire, viennent am-

plifier ces problèmes d'interprétation. On doit prêter une attention particulière et constante aux petites différences qui existent dans les divers accords ; cette tâche incombe en particulier aux autorités compétentes du pays bénéficiaire, qui dans bien des cas n'ont pas une capacité administrative suffisante pour s'en acquitter de manière efficace et efficiente.

69. Il importe donc que les taxes et impôts visés par l'exonération soient clairement identifiés au moyen de la terminologie fiscale du pays bénéficiaire. Idéalement, l'accord lui-même ou une annexe de celui-ci devrait contenir une liste des taxes et impôts du pays bénéficiaire qui sont visés par l'exonération, ainsi qu'une disposition générale précisant que l'accord continue de s'appliquer si ces taxes et impôts sont modifiés ou remplacés par des taxes et impôts globalement semblables à ceux mentionnés.

### *Principe Directeur 11*

Lorsqu'une exonération d'impôt ou taxe indirect, y compris de droits de douane, est accordée à l'égard de biens et services fournis dans le cadre d'un projet d'aide de gouvernement à gouvernement, les pays bénéficiaires sont encouragés à mettre en œuvre cette exonération au moyen d'une méthode de remboursement ou, si cela n'est pas possible, au moyen d'un système qui réduit les risques d'abus et permet de contrôler les coûts liés à cette exonération. Les administrations fiscales des pays bénéficiaires sont encouragées à mettre en place des procédures pour s'assurer que l'exonération d'impôt ou taxe indirect n'est accordée que si les biens et services pertinents sont utilisés aux fins du projet visé. Par exemple, elles pourraient clarifier la façon dont une entité qui gère un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement ou une partie d'un tel projet doit signaler à l'administration fiscale toute situation dans laquelle des biens ou services ayant auparavant été exonérés de taxes sur la valeur ajoutée en vertu d'une exonération accordée à l'égard de ce projet ont par la suite été utilisés à des fins non liées au projet.

70. Les pays ont recours à différentes procédures pour accorder des exonérations de droits à l'importation et d'impôts et taxes indirects. Certains pays accordent une exonération immédiate, tandis que d'autres obligent certains importateurs ou tous les importateurs exonérés à payer les droits et taxes à l'importation, puis à en demander le rem-

boursement à une date ultérieure. En outre, un certain nombre de pays d'Afrique francophone ont mis en place un système de chèques sur le Trésor pour suivre les exonérations, en particulier celles qui s'appliquent à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Les instruments existants ne prônent pas généralement une méthode particulière d'octroi ou de contrôle des exonérations en général ni des exonérations accordées à l'égard des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement en particulier.

71. D'un point de vue administratif, on déconseille le recours à un système dans le cadre duquel les exonérations sont traitées manuellement au moment où elles sont demandées. Il est préférable en général de mettre en place une méthode de remboursement et un système automatisé de gestion douanière. On encourage les pays bénéficiaires à adopter ces méthodes dans le Principe Directeur 11.

72. Le système de remboursement comporte un certain nombre d'avantages, notamment celui de faire diminuer la pression à l'étape de la vérification, ce qui permet à la fois d'accélérer le processus de dédouanement et de libérer du personnel douanier qui peut alors être affecté aux contrôles après dédouanement (contrôles par audit, contrôles physiques) en fonction de l'analyse des risques. Il en résulte un dédouanement qui est plus efficace et plus favorable aux échanges commerciaux. L'expérience démontre que les systèmes de remboursement peuvent être mis en œuvre avec succès et que leur utilisation conduit dans certains cas à une augmentation des recettes de l'État <sup>20</sup>.

73. Il a été avancé que, lorsqu'il est mis en place et administré correctement, le système de chèques sur le Trésor utilisé par certains pays d'Afrique francophone <sup>21</sup> pourrait aussi être une méthode efficace pour éliminer ou réduire considérablement les abus et les pertes de recettes liés à ce type d'exonérations. Ce système prévoit que les taxes et droits

---

20 C'est le cas du Mali, qui est expliqué dans le *Customs Modernization Handbook* (Manuel de modernisation douanière) (en anglais seulement), Banque mondiale 2005, p. 238, encadré 10.9.

21 Voir par exemple, pour la République de Guinée, l'Instruction n° 196/41-4/PM/MBRSP du 13 décembre 1996 concernant le régime fiscal des marchés publics, disponible à l'adresse suivante : <http://www.droit-afrique.com/images/textes/Guinee/Guinee%20-%20Regime%20fiscal%20marches%20publics.pdf>, consulté le 19 janvier 2021.



à l'importation à l'égard des projets admissibles sont acquittés au moyen de chèques sur le Trésor délivrés par l'État. Les soumissions pour les projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement doivent être présentées toutes taxes comprises, ce qui oblige les soumissionnaires à planifier leurs projets et à en calculer le prix avec soin. Lorsque le marché est attribué, l'adjudicataire se voit délivrer des chèques sur le Trésor à concurrence de la somme prévue des droits et taxes qu'il doit supporter <sup>22</sup>. Toute charge fiscale en sus de celle assumée par l'État est supportée par l'adjudicataire. Le système comporte donc un mécanisme de contrôle intégré : le soumissionnaire veillera à ne pas surestimer l'impôt à payer, car il veut obtenir le marché ; par contre, s'il sous-estime l'impôt à payer, il devra supporter la charge fiscale excédentaire s'il remporte le marché. De plus, ce système aide le gouvernement du pays bénéficiaire à suivre les recettes perdues en droits et taxes.

74. Des recherches sur l'utilisation du système de chèques sur le Trésor au Togo et au Bénin <sup>23</sup> suggèrent toutefois que puisque la valeur des chèques sur le Trésor représente de 1 % à 2 % du PIB, ce système pourrait fausser les données macroéconomiques, en particulier les ratios impôts/PIB. De plus, bien que ce système soit facile à appliquer pour les droits et taxes d'entrée (à l'importation) et les taxes de vente nationales appliquées une seule fois, il est plus complexe à appliquer

---

22 Dans ce système, on indique quels droits et taxes peuvent être pris en charge par l'État et acquittés par des chèques sur le Trésor et quels droits et taxes doivent être supportés par l'adjudicataire dans tous les cas.

Par exemple, les règles guinéennes (voir la note de bas de page 21) prévoient que les seules taxes pouvant être acquittées au moyen de « chèques sur le Trésor Série Spéciale » (CTSS) sont les suivantes : 1) les droits et taxes d'entrée sur les importations de biens qui deviendront la propriété du pays bénéficiaire en cours de projet ou qui seront incorporés dans les travaux qui seront remis au pays bénéficiaire ; 2) la TVA sur les achats de biens nationaux effectués dans le cadre du marché. En ce qui concerne les marchés qui sont financés seulement partiellement par le donateur, des chèques sur le Trésor sont délivrés seulement au prorata de l'aide extérieure fournie dans le cadre du marché.

23 Caldeira *et al.*, « Taxing aid: the end of a paradox ? » (en anglais seulement), note de bas de page 9.

pour la « TVA en régime intérieur » (c'est-à-dire la TVA sur les fournitures sur le marché national, autre que la TVA perçue sur les importations). En effet, le montant de la TVA en régime intérieur pour laquelle on peut demander une exonération et se voir délivrer des chèques sur le Trésor n'égal pas forcément le montant de la TVA en aval (c'est-à-dire la valeur totale des biens multipliée par le taux de TVA). Il correspond plutôt au montant net de la TVA exigible (c'est-à-dire la TVA en aval moins la TVA en amont sur les biens achetés sur le marché intérieur ou les importations taxées), qui pourrait être plus difficile à prévoir.

75. Les fournisseurs des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement à l'égard desquels des exonérations de droits de douane, impôts et taxes sont accordées ont donc intérêt à insister pour obtenir aussi une exonération de la TVA sur leurs achats nationaux. Cela « brise » toutefois la chaîne d'imposition et de crédits d'impôt relatifs à la TVA et sape donc le système de la TVA. En outre, si une telle exonération de la TVA est accordée, les fournisseurs nationaux qui bénéficient de l'exonération, ainsi que leurs fournisseurs tout au long de la chaîne d'approvisionnement, auront eux aussi intérêt à demander une exonération de la TVA sur leurs achats nationaux, ce qui produira une multiplication des demandes d'exonération qui mineront le système de la TVA <sup>24</sup>. Le risque de contrefaçon des chèques sur le Trésor pourrait constituer une autre faiblesse potentielle du système de chèques sur le Trésor. En théorie, le fait d'imposer la TVA au taux zéro sur la fourniture ou la prestation, plutôt que de simplement l'exonérer de TVA, élimine le risque de multiplication des demandes d'exonération. Par contre, cette façon de procéder pourrait obliger l'État à procéder à des remboursements de TVA, ce qui pourrait être tout aussi difficile à gérer sur le plan administratif, surtout lorsque les remboursements sont destinés à de multiples fournisseurs nationaux, possiblement de petite taille.

76. Le Principe Directeur 11 prévoit aussi que, peu importe le sys-

---

24 Il en est ainsi parce que l'exonération de la TVA exonère le fournisseur de toute TVA en aval exigible sur la fourniture ou la prestation, mais n'offre aucun allègement, sous forme de crédit ou de déduction, de la TVA qu'il a payée en amont. Voir L. Ebril, M. Keen, J.-P. Bodin et V. Summers, *The Modern VAT*, FMI 2001, p. 89.

tème utilisé par le pays bénéficiaire, l'administration fiscale de ce pays doit s'assurer que des procédures administratives adéquates sont mises en place afin de s'assurer que les biens et services exonérés d'impôts et taxes indirects ne sont utilisés qu'aux fins du projet visé. Même si l'administration fiscale reçoit une liste des biens et des quantités exonérées, elle pourrait avoir de la difficulté à contrôler la quantité de ces biens exonérés. Les taxes sur les carburants (par exemple la TVA et les taxes d'accise sur les carburants) peuvent en particulier faire l'objet d'abus. Même si une exonération de ces taxes est souvent demandée, les pays bénéficiaires doivent se montrer très prudents à cet égard.

77. Dans le cas des biens importés, de telles procédures administratives consisteraient notamment à :

- mettre en place une procédure d'autorisation claire et rigoureuse permettant d'identifier l'importateur, le type et la quantité des biens ainsi que l'utilisation exonérée pour laquelle ils sont importés<sup>25</sup> ;
- vérifier les biens au moment de l'importation, en comparant les biens importés, la déclaration d'importation et les pièces justificatives présentées aux autorités douanières avec les biens précisés dans l'autorisation obtenue au préalable ;
- instaurer des contrôles après dédouanement afin de s'assurer que les biens importés sont affectés à l'utilisation exonérée et ne sont pas utilisés à d'autres fins.

78. Dans le cas des biens importés, l'utilisation d'un système douanier automatisé, tel que le SYDONIA<sup>26</sup> élaboré par le CNUCED, aidera les autorités à administrer toutes les exonérations disponibles tout en facilitant le commerce international en réduisant le délai d'exécution des opérations et les coûts de transaction. À titre d'exemple, les exonérations disponibles pourraient être accordées au moyen de ce type de système douanier automatisé dans lequel les exonérations prévues

---

25 À titre d'exemple, un État a demandé à une équipe d'ingénieurs de déterminer les quantités de matériaux requises pour des projets spécifiques. Cela lui a permis de limiter les quantités pour lesquelles on pouvait demander une exonération.

26 *Système douanier automatisé (SYDONIA)* (voir le document disponible à l'adresse suivante : <https://ascyuda.org/fr/>, consulté le 19 janvier 2021).

par la loi pourraient être préprogrammées, les documents juridiques pourraient être numérisés, l'autodéclaration serait permise, et les contrevérifications et approbations pourraient être effectuées en ligne. Ces mesures doivent être suivies de contrôles après dédouanement effectués selon une approche fondée sur le risque. On pourrait aussi mettre sur pied un programme d'auto-imposition à l'intention des importateurs à faible risque.

### *Principe Directeur 12*

Tout accord portant sur l'exonération d'impôt ou taxe indirect, y compris de droits de douane, à l'égard de biens fournis dans le cadre d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement doit préciser que lorsque les biens pertinents sont aliénés dans le pays bénéficiaire ou autrement détournés de leur fin prévue, les règles nationales générales en matière d'aliénation ou de détournement de biens s'appliquent aussi à ces biens, en particulier les règles de procédure applicables dans ces cas ainsi que les règles visant l'imposition de droits, de taxes et impôts, d'intérêts et de pénalités en cas d'aliénation ou de détournement.

79. La plupart des accords qui prévoient une exonération d'impôts et taxes indirects sur les biens utilisés ou fournis dans le cadre de projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement ne précisent pas ce qui se passera si ces biens sont ultérieurement aliénés ou détournés de leur fin prévue. Dans la plupart des cas, les droits, taxes et impôts doivent devenir exigibles en vertu des règles nationales générales relatives à l'aliénation ou au détournement de biens sur lesquels l'impôt n'a pas été payé auparavant. Le Principe Directeur 12 traite de cette question et prévoit que, pour éviter toute incertitude, on doit préciser que les règles nationales en matière d'aliénation ou de détournement de biens dans de telles circonstances s'appliquent, en particulier les règles de procédure et d'imposition de droits, de taxes et impôts, d'intérêts et de pénalités.

### *Principe Directeur 13*

Les pays donateurs, leurs organismes d'aide ainsi que les organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire des-

quelles de l'aide est fournie de gouvernement à gouvernement sont encouragés à se conformer aux exigences des pays bénéficiaires en matière de renseignements et d'impôt retenu à la source sur les paiements effectués dans le cadre de ces projets d'aide, peu importe si des exonérations fiscales sont accordées ou non à l'égard des transactions liées à ces projets.

80. Dans la plupart des régimes fiscaux, les personnes qui effectuent certains paiements à des contribuables résidents ou non résidents sont tenues d'en informer les autorités fiscales et, dans certains cas, de prélever l'impôt à la source sur ces paiements. C'est habituellement le cas pour les rémunérations versées aux employés et aux sous-traitants. Les pays donateurs, leurs organismes d'aide ainsi que les organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles de l'aide est fournie de gouvernement à gouvernement devraient aider les autorités fiscales des pays bénéficiaires en se conformant aux exigences applicables en matière de renseignements et d'impôt retenu à la source sur les paiements qu'ils effectuent à des entités imposables dans le cadre de leurs projets d'aide, peu importe si des exonérations fiscales sont accordées à l'égard des transactions liées à ces projets ou s'ils sont eux-mêmes exonérés d'impôt pour d'autres raisons.

### **Explication des principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale qui s'appliquent aux projets d'aide fournie de Gouvernement à Gouvernement**

81. Les paragraphes qui suivent fournissent des explications supplémentaires sur les principes fiscaux reconnus à l'échelle internationale énumérés ci-dessus sur lesquels les règles fiscales pertinentes pour le traitement fiscal des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement sont généralement fondées.

#### ***Impôt sur le revenu – rémunérations liées à un emploi***

##### ***Principe A***

Les rémunérations, y compris les avantages liés à l'emploi, qu'une personne physique tire d'un emploi salarié exercé dans le cadre d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement lorsque l'employeur est le gouvernement du pays ou son organisme qui finance le projet en question ne sont généralement pas imposables dans le pays

bénéficiaire si la personne physique :

- a) n'est pas un ressortissant de ce pays ;
- b) n'est pas un résident de ce pays ou en est devenue résident à seule fin de fournir les services liés à l'exercice de cet emploi.

82. Le principe A est fondé sur les dispositions du paragraphe 1 de l'article 19 des modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE<sup>27</sup>. Ces dispositions figurent dans la quasi-totalité des conventions fiscales bilatérales qui sont actuellement en vigueur. Comme il est mentionné dans les commentaires sur les modèles de convention fiscales des Nations Unies et de l'OCDE, « [d]es dispositions similaires d'anciennes conventions bilatérales avaient pour but de se conformer aux règles de la courtoisie internationale et du respect mutuel entre souverainetés<sup>28</sup> ». Le principe selon lequel un État ne doit pas prélever d'impôt sur le revenu sur les rémunérations d'employés d'un autre État qui exercent des services de fonction publique sur le territoire du premier État est maintenant universellement admis. Il faut souligner toutefois que ce principe ne s'applique qu'aux employés d'un État et ne s'applique pas à d'autres parties, telles que les sous-traitants, qui fournissent des services à un État.

83. Le principe A et les règles fondées sur ce principe ne portent atteinte en rien aux exonérations auxquelles ont droit divers membres de missions diplomatiques ou de postes consulaires en vertu des règles générales du droit international ou aux termes d'instruments multilatéraux tels que la *Convention de Vienne sur les relations diplomatiques*<sup>29</sup> et la *Convention de Vienne sur les relations consulaires*<sup>30</sup>. Ces exonérations s'appliquent que des exonérations spécifiques soient accordées ou non aux fonctionnaires qui fournissent des services dans

---

27 Voir la note de bas de page 10.

28 Paragraphe 2 du Commentaire sur l'article 19 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, citant le paragraphe 1 du Commentaire sur l'article 19 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

29 Disponible à l'adresse suivante : [https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/french/conventions/9\\_1\\_1961.pdf](https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/french/conventions/9_1_1961.pdf), consulté le 19 janvier 2021.

30 Disponible à l'adresse suivante : [https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/french/conventions/9\\_2\\_1963.pdf](https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/french/conventions/9_2_1963.pdf), consulté le 19 janvier 2021.

le contexte d'un projet particulier.

84. Le principe A englobe l'exception, prévue au paragraphe 1 de l'article 19 des modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE et dans les deux conventions de Vienne mentionnées au paragraphe précédent, selon laquelle un pays bénéficiaire peut imposer les rémunérations versées aux employés locaux qui sont des résidents permanents de cet État ou qui en sont des ressortissants. Cette exception vise à faire en sorte que le personnel recruté localement (par exemple les traducteurs ou les agents de sécurité du pays bénéficiaire embauchés pour la durée d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement) n'ait pas droit au même traitement que les employés d'un État qui sont envoyés dans un pays étranger.

85. Le principe A n'aborde pas le traitement des employés d'organisations internationales car cette question fait moins consensus au niveau international. De toute façon, le traitement fiscal appliqué aux employés d'organisations internationales dans les États qui sont membres de ces organisations est souvent régi par les accords en vertu desquels ces organisations ont été constituées.

### *Principe B*

Les rémunérations, y compris les avantages liés à l'emploi, qu'une personne physique à laquelle le principe A ne s'applique pas tire d'un emploi salarié exercé dans le cadre d'un projet d'aide fournie par un pays, un organisme d'aide ou une organisation gouvernementale internationale ne sont généralement pas imposables dans le pays bénéficiaire si toutes les conditions suivantes sont réunies :

- a) la personne physique n'est pas un résident du pays bénéficiaire ;
- b) pendant la réalisation du projet, la personne physique ne séjourne pas dans le pays bénéficiaire pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée ;
- c) les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident du pays bénéficiaire ;
- d) ces rémunérations ne sont pas à la charge d'un « établissement stable » ou d'une « base fixe » que l'employeur a dans ce pays, selon le sens donné à ces termes dans les conventions fiscales fondées sur les modèles de l'OCDE et des Nations Unies.

86. Le principe B est fondé sur une règle qui figure dans presque toutes les conventions fiscales bilatérales et qui est intégrée au paragraphe 2 de l'article 15 des modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE. Cette règle veut que les revenus liés à l'emploi d'une personne qui est employée par une entreprise étrangère et qui exerce ses fonctions dans un pays bénéficiaire pendant une courte période soient exonérés de l'impôt sur le revenu dans le pays bénéficiaire.

87. Cette exonération s'applique généralement aux employés d'entreprises commerciales étrangères qui travaillent dans le pays bénéficiaire dans le cadre d'un marché conclu par le donateur. Comme ces personnes ne sont pas employées directement par le donateur, elles n'ont pas droit à l'exonération que prévoit le principe A et devraient être assujetties aux règles fiscales habituelles du pays bénéficiaire, sous réserve de l'application possible de cette exonération prévue pour les périodes de travail de courte durée.

88. Comme le libellé du principe B est tiré de celui des conventions fiscales, on doit l'interpréter de la même façon. On doit donc donner aux termes « résident », « établissement stable » et « base fixe » la même signification que celle qu'ils ont dans les conventions fiscales, et la règle des 183 jours doit être interprétée conformément aux indications figurant dans les commentaires sur les modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE.

### ***Impôt sur le revenu – bénéfices d'entreprises étrangères et paiements effectués à des entreprises étrangères***

#### *Principe C*

Les paiements qu'un État, un organisme d'aide ou une organisation gouvernementale internationale effectue dans le cadre d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement à une entreprise qui n'est pas une entreprise du pays bénéficiaire, ainsi que les bénéfices que cette entreprise tire d'activités liées à ce projet, ne sont généralement pas assujettis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés dans le pays bénéficiaire, à moins que ces paiements ou bénéfices ne soient attribuables à un « établissement stable » ou à une « base fixe », selon le sens donné à ces termes dans les conventions fiscales fondées sur les modèles de l'OCDE ou des Nations Unies, ou à moins qu'ils ne tombent dans le champ d'application



des dispositions de conventions similaires à celles de ces modèles et qui autorisent l'imposition par le pays bénéficiaire.

89. Le principe C vise à préciser les circonstances dans lesquelles les pays ne peuvent généralement pas imposer les bénéfices d'entreprises étrangères selon les principes internationaux inclus dans les conventions fiscales bilatérales.

90. En effet, la plupart des conventions fiscales bilatérales, et les modèles de convention fiscale des Nations Unies et de l'OCDE sur lesquels elles sont fondées, prévoient qu'en règle générale, sous réserve de certaines exceptions, les entreprises étrangères qui sont payées à l'étranger pour exercer des activités dans un pays (cela inclurait, par exemple, un sous-traitant indépendant non résident) doivent être imposées dans ce pays uniquement sur les bénéfices attribuables à ces activités lorsqu'elles sont exercées dans ce pays par l'intermédiaire d'un « établissement stable » ou d'une « base fixe », selon le sens donné à ces termes dans les conventions fondées sur les modèles de convention fiscale de l'OCDE ou des Nations Unies. Ces entreprises peuvent aussi être imposées sur les bénéfices qui tombent dans le champ d'application de dispositions de portée plus restreinte de ces conventions qui sont semblables à celles de ces modèles et qui autorisent l'imposition par le pays bénéficiaire dans d'autres circonstances. Ces dispositions de portée plus restreinte engloberaient par exemple les revenus tirés du travail effectué dans un pays bénéficiaire par un ingénieur indépendant qui n'y a pas d'établissement stable ou de base fixe, mais qui y séjourne pendant plus de 183 jours au cours d'une période de douze mois. C'est une situation qui est prévue par des dispositions conventionnelles similaires à celles de l'article 14 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies.

91. Le principe C s'applique aux entreprises qui ne sont pas des résidents du pays bénéficiaire. Le terme « entreprise » s'entend de toute forme d'entreprise commerciale ; il s'appliquerait donc aussi bien à une grande société qu'à un consultant qui fournit des services en tant qu'entreprise individuelle, comme l'indiquent les exemples présentés au paragraphe 90. Cela engloberait, entre autres, les situations où une personne physique non résidente du pays bénéficiaire effectue dans ce pays du travail à titre de travailleur indépendant dans le cadre d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement.

92. Comme il est expliqué au paragraphe 88 ci-dessus en ce qui a trait au principe B, puisque le libellé du principe C est tiré de celui des conventions fiscales, on doit lui donner la même signification que celle qu'il a dans ces conventions. C'est le cas en particulier du terme « résident », auquel on doit donner la même signification que celle qu'il a dans les conventions fiscales. Cela vaut aussi pour d'autres principes qui renvoient à des concepts conventionnels.

### ***Impôts et taxes indirects – crises humanitaires***

#### ***Principe D***

On considère généralement qu'aucun impôt ou taxe indirect, y compris les droits de douane, ne doit être perçu à l'importation de marchandises qui seront utilisés en réponse à une crise humanitaire, telle qu'une catastrophe naturelle, une famine ou une situation d'urgence sanitaire. Cela correspond aux règles édictées :

- a) au chapitre 5 (Envois de secours) de l'Annexe spécifique J de la *Convention internationale pour la simplification et harmonisation des régimes douaniers* (amendée) (communément appelée « la Convention de Kyoto révisée ») ;
- b) à l'Annexe B.9 (Annexe relative aux marchandises importées dans un but humanitaire) de la *Convention relative à l'admission temporaire* (communément appelée « la Convention d'Istanbul »).

(Les pays qui ne sont pas parties à ces instruments sont encouragés à intégrer les règles susmentionnées dans leur droit interne.)

93. Les marchandises fournies en réponse à de graves crises humanitaires par les pays donateurs, les organisations gouvernementales internationales et les organismes qui en relèvent constituent une sous-catégorie de projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Voici les caractéristiques de cette sous-catégorie de projets :

- pour qu'ils soient efficaces, les envois doivent parvenir rapidement à leurs bénéficiaires ultimes, c'est-à-dire les personnes touchées par les crises ;
- il y a de bonnes raisons d'exonérer ces marchandises des taxes et droits, car du point de vue économique, cela n'a pas de sens d'imposer ces marchandises (parce que les bénéficiaires n'ont pas la capacité de payer), et les risques que comporte l'exonéra-

tion de ces marchandises pour les recettes fiscales du pays sont très faibles.

94. L'instauration de règles transparentes et harmonisées en matière de traitement fiscal de l'aide d'urgence avant l'arrivée d'une crise est primordiale pour assurer l'intervention rapide et efficiente des donateurs.

95. Bon nombre de pays ont adopté des dispositions fiscales nationales à l'égard des « envois de secours », mais le champ d'application de ces dispositions varie grandement, tant pour ce qui est du type d'impôt ou taxe que du type de marchandises visées. Peu de pays semblent avoir adopté des dispositions spécifiques prévoyant l'admission temporaire des envois de secours, quoique la législation douanière nationale prévoit habituellement l'admission temporaire de marchandises en vertu du régime douanier général.

96. En plus d'avoir prévu de telles dispositions fiscales dans leur législation, un certain nombre de pays ont conclu des accords d'assistance bilatérale avec d'autres pays, ainsi qu'avec des organisations internationales, leurs organismes ou d'autres donateurs. Bien que ces accords puissent aborder bon nombre des questions décrites ci-dessous, ils peuvent ne pas répondre à toutes ces questions systématiquement. De plus, ces accords comportent souvent de petites ou grandes différences entre eux en ce qui concerne les droits et taxes et la nature des activités visés. Par ailleurs, de par leur nature, ces accords ne s'appliquent qu'aux activités du pays, de l'organisation ou de l'organisme donateur contractant, et leurs dispositions ne s'appliquent donc pas à d'autres parties. Et enfin, il arrive souvent que ces accords ne soient pas publiés ou mis à la disposition du public, du moins pas de façon systématique ou de la même façon que le sont les lois et règles fiscales ordinaires ; il y a donc un manque de transparence à l'égard de ces accords et cela les rend plus complexes à appliquer (voir le Principe Directeur 6). Dans bon nombre de pays, les autorités fiscales et douanières peuvent ne pas y avoir accès aisément ni en connaître les modalités.

97. Il existe déjà un certain nombre d'instruments internationaux portant sur l'imposition des marchandises importées en vue d'être utilisées dans des crises humanitaires. Ces instruments portent surtout sur les procédures de dédouanement et sur la franchise de droits et de taxes à l'importation et à l'exportation, mais ils ne traitent pas

de l'imposition des transactions intérieures. Il y a lieu de noter que ces instruments n'ont pas été universellement adoptés. Les principaux instruments internationaux traitant de cette question sont gérés par l'Organisation mondiale des douanes (OMD)<sup>31</sup>. Il s'agit :

- du chapitre 5, Envois de secours, de l'Annexe spécifique J de la Convention de Kyoto révisée<sup>32</sup>, dont les Directives comprennent aussi la recommandation adoptée par le Conseil de coopération douanière visant à accélérer l'acheminement des envois de secours lors de catastrophes et l'Accord type des Nations Unies sur le dédouanement des marchandises envoyées au titre de l'aide humanitaire d'urgence<sup>33</sup> ;
- de l'annexe B.9 (Annexe relative aux marchandises importées dans un but humanitaire) de la Convention d'Istanbul<sup>34</sup>.

98. Le principe D renvoie aux règles établies dans ces instruments internationaux. S'ils intégraient ces règles dans leur droit interne, soit en devenant parties aux instruments pertinents ou en adoptant unilatéralement ces règles par voie législative, les pays n'auraient plus besoin de conclure des accords bilatéraux portant sur les crises humanitaires.

99. Les pays voudront peut-être tenir compte des indications suivantes dans l'élaboration de règles et de pratiques administratives visant à exonérer les envois de secours des droits et taxes à l'importation<sup>35</sup>.

- Inclure une définition des « envois de secours » libellée comme suit :

---

31 L'OMD est la dénomination non officielle adoptée par le Conseil de coopération douanière, une organisation intergouvernementale créée en 1952 pour améliorer l'efficacité et la performance des administrations douanières ; voir le document disponible à l'adresse suivante : <http://www.wcoomd.org/>, consulté le 19 janvier 2021.

32 Voir la note de bas de page 11.

33 Disponible à l'adresse suivante : [http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/fr/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/naturaldisaster/accord\\_type\\_nu.pdf?la=fr](http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/fr/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/naturaldisaster/accord_type_nu.pdf?la=fr), consulté le 19 janvier 2021.

34 Voir la note de bas de page 12.

35 Voir le chapitre 5, Envois de secours, de l'Annexe spécifique J de la Convention de Kyoto révisée.

les marchandises, y compris les véhicules ou autres moyens de transport, les denrées alimentaires, les médicaments, les vêtements, les couvertures, les tentes, les maisons préfabriquées, le matériel de purification ou de stockage de l'eau ou les autres marchandises de première nécessité, acheminées pour aider les victimes de catastrophes ; et

tout le matériel, les véhicules et autres moyens de transport, les animaux dressés à des fins particulières, les vivres, les fournitures, les effets personnels et autres marchandises destinées au personnel de secours pour lui permettre de s'acquitter de sa mission ou l'aider à vivre et à travailler pendant la durée de sa mission dans le pays touché par la catastrophe<sup>36</sup>.

- Les pays trouveront peut-être utile de renvoyer à la définition du terme « catastrophe » figurant à l'article 1 de l'*Accord type des Nations Unies sur le dédouanement des marchandises envoyées au titre de l'aide humanitaire d'urgence*<sup>37</sup> :

Un bouleversement grave du fonctionnement de la société, provoquant de très larges pertes humaines, matérielles ou écologiques qui dépassent les capacités de la société touchée à y faire face avec ses seules ressources.

Le terme couvre toutes les catastrophes quelle que soit leur cause (tant naturelles que causées par l'homme).

- Mettre en place des procédures de dédouanement accéléré et simplifié des envois de secours<sup>38</sup> afin que le dédouanement des envois de secours soit effectué en priorité et que des procédures de dédouanement simplifié et accéléré puissent être appliquées, telles que le dépôt d'une déclaration de marchandises simplifiée, provisoire ou incomplète, le dépôt d'une déclaration de marchandises avant l'arrivée de celles-ci, le dédouanement en dehors des heures d'ouverture normales, la renonciation à la perception des redevances normalement dues et la vérification ou le prélève-

---

36 Ibid.

37 Voir la note de bas de page 33.

38 Voir les normes 2 et 3 du chapitre 5 de l'Annexe spécifique J de la Convention de Kyoto révisée.

ment d'échantillons uniquement dans des circonstances exceptionnelles. De telles procédures de dédouanement devraient être prévues dans la législation douanière et l'on devrait planifier et consigner les procédures nécessaires afin qu'elles puissent être mises en œuvre sans tarder.

- L'exonération des droits et taxes et la renonciation à l'application des restrictions applicables aux envois de secours devraient comprendre <sup>39</sup> une renonciation à l'application des prohibitions ou des restrictions de caractère économique à l'exportation ainsi qu'à la perception des droits et taxes à l'exportation qui seraient normalement exigibles, ainsi qu'une renonciation à la perception des droits et taxes à l'importation pour les envois de secours qui constituent un don adressé à un organisme agréé et sont destinés à être utilisés ou à être distribués gratuitement par cet organisme ou sous son contrôle.
- Les marchandises importées dans un but humanitaire, c'est-à-dire le matériel médico-chirurgical et de laboratoire et les autres envois de secours qui ne seraient pas exonérés des droits et taxes à titre d'envois de secours, devraient bénéficier de l'admission temporaire en exonération totale des droits et taxes à l'importation et les prohibitions ou restrictions à l'importation de caractère économique ne devraient pas être appliquées à ces marchandises.
- L'admission temporaire de ces marchandises ne devrait pas être soumise à des conditions plus contraignantes que celles-ci :
  - afin de bénéficier de cette exonération, les marchandises importées doivent appartenir à une personne établie en dehors du territoire d'admission temporaire et être mises à disposition gratuitement ;
  - le matériel médico-chirurgical et de laboratoire doit être destiné à des hôpitaux ou à d'autres établissements sanitaires qui, se trouvant dans des circonstances exceptionnelles, en ont un besoin urgent, et ce matériel ne doit pas être disponible en quantité suffisante dans le territoire d'admission temporaire ;

---

<sup>39</sup> Pratiques recommandées 5 et 6 du chapitre 5 de l'Annexe spécifique J de la Convention de Kyoto révisée.

- les envois de secours doivent être destinés à des personnes agréées par les autorités compétentes du territoire d'admission temporaire.

100. En plus des indications générales concernant les procédures de dédouanement simplifié et accéléré, lorsque cela est possible, on devrait accepter, pour le matériel médico-chirurgical et de laboratoire, un inventaire du matériel accompagné d'un engagement écrit de réexportation en lieu et place d'un document douanier et d'une garantie.

101. L'admission temporaire d'envois de secours devrait être accordée sans qu'il soit exigé de document douanier et sans demande de garantie. Toutefois, les autorités douanières peuvent exiger le dépôt d'un inventaire relatif auxdites marchandises, ainsi qu'un engagement écrit de réexportation.

102. La période de validité du titre d'admission temporaire devrait être établie en fonction des besoins de matériel médico-chirurgical et de laboratoire et elle devrait être d'au moins douze mois pour les envois de secours.

### *Principe E*

On considère généralement que doivent être exonérées des impôts et taxes indirects intérieurs les marchandises fournies sur le marché intérieur à un pays étranger, à un organisme d'aide ou à une organisation gouvernementale internationale, ou importées par un pays étranger, un organisme d'aide ou une organisation gouvernementale internationale, pour être utilisées directement en réponse à une crise humanitaire, ainsi que les services étroitement liés à ces fournitures de marchandises qui, si elles étaient importées, seraient considérées comme des « envois de secours » ou comme des « marchandises importées dans un but humanitaire » et exonérées d'impôts et de taxes à l'importation suite à leur admission temporaire.

103. Il n'existe actuellement aucune norme internationale portant sur l'exonération des envois de secours des impôts et taxes indirects intérieurs. Pour éviter la distorsion, il serait souhaitable d'accorder aux envois de secours provenant d'un pays étranger, d'un organisme d'aide ou d'une organisation gouvernementale internationale ou fournis à un tel pays, organisme ou organisation pour être utilisés en réponse à une crise humanitaire dans les mêmes conditions et circonstances le même

traitement fiscal favorable que celui qui est prévu par les instruments mentionnés ci-dessus pour les envois de secours importés.

104. Le principe E étend donc l'approche préconisée par le principe D aux impôts et taxes indirects intérieurs, tels que les taxes sur la valeur ajoutée. Ainsi les marchandises acquises sur le marché intérieur par un donateur étranger afin d'être utilisées directement en réponse à une crise humanitaire ou importées par un donateur étranger à cette fin, ainsi que les services étroitement liés à ces marchandises, devraient bénéficier d'un traitement similaire en ce qui concerne les impôts et taxes indirects intérieurs si ces marchandises et services étaient considérés comme des « envois de secours » ou des « marchandises importées dans un but humanitaire » et exonérés des droits et taxes à l'importation en admission temporaire s'ils étaient importés. En ce qui concerne la TVA, cela pourrait se faire en exonérant le fournisseur de la TVA sur les fournitures intérieures admissibles ou leur appliquant un taux zéro <sup>40</sup>, ou en remboursant à l'acheteur les taxes nationales payées. Du point de vue administratif, cette dernière méthode est à privilégier puisqu'elle permet un contrôle plus serré. En outre, on devrait désigner d'avance le pays étranger, l'organisme d'aide ou l'organisation gouvernementale internationale qui bénéficierait d'une telle exonération des impôts et taxes indirects intérieurs de la même manière que les bénéficiaires de l'exonération des droits et taxes à l'importation sur de tels envois de secours.

### ***Impôts et taxes indirects – biens et effets personnels et biens ménagers des travailleurs***

#### *Principe F*

On considère généralement que les biens et effets personnels et biens ménagers des travailleurs qui arrivent dans un pays bénéficiaire pour travailler dans le cadre d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement doivent être exonérés des impôts et taxes indirects, y compris des droits de douane, à la condition que :

- a) le séjour de ces travailleurs ne soit que temporaire et soit lié à

---

<sup>40</sup> Voir le paragraphe 75 et la note de bas de page 24 ci-dessus pour comprendre la différence entre l'exonération de la TVA et l'imposition d'un taux zéro aux fins de la TVA et les inconvénients et risques respectifs de ces deux façons de faire.



ce projet ;

- b) ces biens et effets soient importés dans le pays uniquement aux fins de l'usage personnel des travailleurs.

105. C'est une pratique reconnue à l'échelle internationale <sup>41</sup> que de ne pas imposer de droits et taxes à l'importation sur les effets personnels de voyageurs non résidents, sous réserve des limites fixées quant au type et à la quantité des biens et à la période maximale durant laquelle ces biens peuvent demeurer dans le pays concerné. Il s'agit d'une forme particulière d'admission temporaire. De plus, les personnes qui changent de pays de résidence ont souvent le droit d'importer leurs biens ménagers dans le nouveau pays de résidence en franchise des droits et taxes à l'importation et à l'exportation, sous réserve encore une fois des limites fixées quant au type et à la quantité des biens et effets concernés <sup>42</sup>. Cette exonération est prévue spécifiquement dans divers instruments internationaux pour le personnel diplomatique et consulaire et le personnel d'organisations internationales.

106. Les travailleurs non résidents <sup>43</sup> qui sont envoyés dans un pays bénéficiaire dans le contexte d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement ne tombent pas nécessairement dans une de ces trois grandes catégories de personnes à qui une exonération est accordée : ils ne sont pas les voyageurs typiques qui font du tourisme et

---

41 Chapitre 1, Voyageurs, de l'Annexe spécifique J de la Convention de Kyoto révisée (voir la note de bas de page 11). L'Annexe spécifique B.6 de la Convention d'Istanbul (voir la note de bas de page 12) traite aussi des effets personnels des voyageurs, tout comme le chapitre 3, Admission en franchise des droits et taxes à l'importation, de l'Annexe spécifique B de la Convention de Kyoto révisée.

42 Même si presque tous les pays prévoient l'admission des effets personnels des voyageurs non résidents en franchise des droits et taxes à l'importation, seuls quelques pays le font de façon générale pour les biens ménagers des personnes qui quittent leur pays de résidence pour s'installer sur leur territoire. Ce type d'exonération est souvent réservé aux « résidents de retour dans leur pays », c'est-à-dire aux résidents du pays qui retournent vivre dans leur ancien pays de résidence après un séjour prolongé à l'étranger.

43 À cette fin, le terme « travailleurs » désigne les employés ainsi que les travailleurs indépendants.

que vise surtout la première catégorie d'exonérations ; ils ne bénéficient généralement pas du statut diplomatique et ils ne font généralement pas du pays bénéficiaire leur nouveau lieu de résidence.

107. Les accords d'assistance bilatérale prévoient souvent l'importation en franchise des droits et taxes à l'importation des biens et effets personnels des travailleurs qui sont envoyés dans le pays bénéficiaire dans le contexte de projets financés en vertu de ces accords. Voici un exemple typique qui illustre cette situation :

Sont exonérés des droits, taxes et autres frais à l'importation en [pays bénéficiaire] les biens et effets personnels des experts chargés de réaliser des projets et des programmes dans le contexte du présent accord et qui ne sont pas des citoyens ou des résidents permanents de [pays bénéficiaire]. Lorsque de tels biens sont aliénés en [pays bénéficiaire], les droits applicables doivent être acquittés conformément aux dispositions en vigueur en [pays bénéficiaire].

108. Tel que cela est reconnu par le principe F, il est justifié d'exonérer les biens et effets personnels de tels travailleurs des impôts et taxes indirects, y compris des droits à l'importation, si le séjour de ces travailleurs est temporaire et lié au projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement et que ces biens et effets sont importés au pays uniquement aux fins de l'usage personnel des travailleurs. Cela pourrait se faire sous réserve des conditions suivantes :

- le champ d'application de l'exonération devrait être défini en recourant aux notions établies à l'échelle internationale de « biens et effets personnels » et de « biens ménagers » qui s'appliquent aux voyageurs et aux personnes qui changent leur lieu de résidence ;
- les types d'impôts et taxes visés par l'exonération devraient être clairement définis en employant la terminologie du pays qui accorde l'exonération ; idéalement ils devraient être énumérés dans une liste des droits, taxes et impôts du pays pour lesquels une exonération est accordée <sup>44</sup> ;
- les bénéficiaires de l'exonération devraient être clairement définis, et l'exonération ne devrait pas être accordée aux résidents du

<sup>44</sup> Voir par exemple le paragraphe 3 de l'article 2 (Impôts visés) des modèles de conventions des Nations Unies et de l'OCDE.

- pays bénéficiaire ;
- l'exonération ne devrait s'appliquer qu'aux biens et effets qui seront présents dans le pays pendant une période prédéterminée ;
- l'application des règles d'admission temporaire (notamment l'obligation de réexporter les biens dans un délai prédéterminé) devrait être limitée à des biens déterminés de valeur élevée ou à haut risque (par exemple les véhicules) ;
- dans le cas des véhicules, l'exonération devrait être limitée aux véhicules ayant déjà servi et être conditionnelle à ce que le véhicule ne soit pas aliéné ;
- les autres procédures et conditions qui devraient s'appliquer sont celles qui ont trait à des exonérations similaires bien établies dans la législation nationale du pays bénéficiaire.

109. Les pays bénéficiaires pourraient inclure dans leurs lois nationales une exonération inspirée de ces recommandations qui viserait soit tout le personnel travaillant dans le cadre d'un accord d'assistance, sans distinction, soit uniquement le personnel travaillant dans le cadre d'un accord d'assistance qui prévoit cet avantage « conformément aux dispositions législatives internes en vigueur dans le pays bénéficiaire ».

### ***Impôts et taxes indirects – admission temporaire***

#### *Principe G*

On considère généralement qu'aucun impôt ou taxe indirect, y compris les droits de douane, ne doit être perçu à l'admission temporaire de marchandises qui seront utilisées aux fins d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement. Cela correspond aux règles édictées :

- a) au chapitre 1 (Admission temporaire) de l'Annexe spécifique G de la *Convention internationale pour la simplification et l'harmonisation des régimes douaniers* (amendée)<sup>45</sup> (communément appelée « la Convention de Kyoto révisée ») ;
- b) dans les parties de la *Convention relative à l'admission temporaire*<sup>46</sup> (communément appelée « la Convention d'Istanbul ») qui ont

---

45 Voir la note de bas de page 11.

46 Voir la note de bas de page 12.

trait à l'admission temporaire de certaines marchandises.

(Les pays qui ne sont pas parties à ces instruments sont encouragés à inclure les règles susmentionnées dans leur droit interne.)

110. Les avantages qu'il y a à ne pas imposer de droits et de taxes à l'importation sur des biens qui ne demeureront que temporairement et dans un but déterminé dans un pays donné sont largement reconnus tant par les commerçants que par les autorités douanières. Il existe d'excellentes raisons économiques, sociales et culturelles de ne pas imposer les droits et taxes à l'importation qui normalement seraient payables, par exemple permettre aux commerçants de tester les biens étrangers avant de décider de les importer ou encore, stimuler les échanges dans les domaines culturel, éducatif et scientifique. Le régime douanier qui permet l'exonération des droits et taxes à l'importation sur des biens importés dans un but défini et à la condition qu'ils soient réexportés vers le même État exportateur est communément appelé « l'admission temporaire ».

111. L'admission temporaire joue un rôle central dans le traitement fiscal des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, car beaucoup de biens qui sont importés en vue de réaliser ces projets ne sont pas destinés à demeurer dans le pays bénéficiaire après l'achèvement du projet (c'est le cas, par exemple, des outils et du matériel de construction importés afin de réaliser un projet de construction).

112. La législation interne de la plupart des pays comporte des dispositions portant sur l'admission temporaire. En plus d'avoir prévu de telles dispositions dans leur législation, un certain nombre de pays ont conclu des accords d'assistance bilatérale renfermant des dispositions en matière d'importation temporaire avec des pays donateurs, des organisations d'aide internationales ou d'autres donateurs ou organismes d'aide. Ces accords comportent souvent de petites ou grandes différences entre eux et par rapport aux dispositions correspondantes de la législation interne. Par ailleurs, de par leur nature, ces accords ne s'appliquent qu'aux activités du pays, de l'organisation ou de l'organisme donateur contractant, et les avantages qui y sont prévus ne s'appliquent donc pas à d'autres parties. Et enfin, ces accords ne sont généralement pas publiés ou mis à la disposition du public, du moins pas de façon systématique ou de la même façon que le sont les lois et règles fiscales ordinaires ; il y a donc un manque de transparence à

l'égard de ces accords et cela les rend plus complexes à appliquer (voir le Principe Directeur 6).

113. L'admission temporaire est prévue également dans un certain nombre d'accords et de conventions multilatéraux. Les principaux instruments qui en traitent sont la Convention d'Istanbul <sup>47</sup>, mentionnée précédemment, et le chapitre 1, portant sur l'admission temporaire, de l'Annexe spécifique G de la Convention de Kyoto révisée. La Convention de Kyoto révisée renferme les dispositions de base de tous les régimes douaniers, y compris les principes de base de l'admission temporaire. La Convention d'Istanbul, par contre, contient plus d'information sur les catégories déterminées de marchandises, les documents douaniers et les associations garantes. Ses dispositions sont aussi plus libérales que celles de la Convention de Kyoto révisée en ce sens qu'elles prévoient également la renonciation à l'application des prohibitions ou des restrictions de caractère économique sur les marchandises admises temporairement <sup>48</sup> ; les Annexes B.1 à E de la Convention d'Istanbul dressent la liste des marchandises qui doivent bénéficier de l'admission temporaire et d'une suspension totale des droits et taxes à l'importation.

114. Le principe G est fondé sur les règles édictées dans ces instruments internationaux. S'ils intégraient ces règles dans leur législation nationale, soit en devenant parties aux instruments pertinents ou

---

47 La Convention d'Istanbul regroupe dans un seul instrument toutes les dispositions en matière d'admission temporaire qui existaient dans une multitude de conventions et d'accords antérieurs portant sur le carnet ATA (le sigle « ATA » représente la combinaison des termes français « admission temporaire » et anglais « temporary admission ») pour des types de marchandises déterminés. Le système de carnets ATA est l'un des principaux systèmes acceptés à l'échelle internationale qui assure le mouvement de marchandises en admission temporaire dans de multiples territoires douaniers. Il repose sur une chaîne internationale d'associations garantes qui assurent la garantie de tous les droits et taxes qui pourraient être dus sur les marchandises en admission temporaire.

48 La Convention de Kyoto ne fait qu'encourager les parties à adopter « des pratiques moins contraignantes » en ce qui a trait aux prohibitions et aux restrictions de caractère économique touchant les marchandises bénéficiant de l'admission temporaire.

en adoptant unilatéralement ces règles par voie législative, les pays n'auraient plus besoin de conclure des accords bilatéraux portant sur l'admission temporaire des marchandises dans le contexte de projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement, accords qui, comme nous l'avons mentionné plus haut, nuisent à la transparence et à l'harmonisation des dispositions en matière d'admission temporaire.

115. En effet, un pays bénéficiaire n'aurait pas besoin d'accorder des exonérations fiscales spéciales pour l'admission temporaire de marchandises dans le cadre d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement s'il appliquait le principe G. Il pourrait toutefois adopter des règles spéciales de façon bilatérale s'il était nécessaire que des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement dérogent aux règles nationales générales en matière d'admission temporaire. Ces règles spéciales pourraient, par exemple, traiter de questions particulières liées à la réalisation du projet (par exemple l'utilisation de marchandises ou des catégories particulières de marchandises qui ne bénéficient pas normalement de l'importation temporaire ; des durées de séjour plus longues des marchandises dans le pays, etc.). Par ailleurs, la législation nationale pourrait accorder aux autorités douanières une marge d'appréciation, circonscrite par un accord d'assistance, leur permettant de déroger sur certains points aux règles générales en matière d'admission temporaire sous réserve d'une demande préalable faite à cet effet par un importateur admissible.

116. Il y a lieu de noter, toutefois, que les autorités fiscales des pays en développement ont souvent de la difficulté à empêcher l'abus de leurs régimes d'admission temporaire (par exemple la période visée par l'admission temporaire est prolongée de façon répétée ou il y a un manque de suivi des marchandises pour s'assurer qu'elles ont été réexportées, ou les deux). Il est donc important d'être attentif à ces types d'abus courants lorsque l'on met en œuvre de tels régimes.

## Annexe

### **Recommandation portant sur la divulgation au public des dispositions concernant le traitement fiscal des projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement**

LE COMITÉ D'EXPERTS SUR LA COOPÉRATION INTERNATIONALE EN MATIÈRE FISCALE,

CONSIDÉRANT que le *Programme d'action d'Addis-Abeba* comprend l'engagement d'envisager de « ne pas exiger des exonérations d'impôt sur les biens et services fournis de gouvernement à gouvernement, en commençant par renoncer au remboursement des taxes sur la valeur ajoutée et des taxes sur les importations »<sup>1</sup>,

CONSIDÉRANT que les travaux en cours du Comité et des partenaires de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales qui portent sur les projets d'aide fournie de gouvernement à gouvernement ont soulevé des préoccupations concernant la transparence de certains instruments par le biais desquels ces exonérations sont accordées,

CONSCIENT du fait que les principes de droit et les principes constitutionnels d'un grand nombre de pays exigent que les règles régissant l'exercice du pouvoir d'un État de prélever des impôts soit adoptées par voie législative et rendues publiques,

CONSCIENT toutefois du fait que les principes de droit et les principes constitutionnels d'un grand nombre de pays prévoient aussi la confidentialité des renseignements particuliers concernant les contribuables,

CONSIDÉRANT qu'il existe un large consensus selon lequel les dispositions de tout accord, convention, lettre, protocole d'entente ou de tout autre document qui portent sur l'imposition, par un pays bénéficiaire, des biens ou services fournis dans le contexte d'un projet d'aide fournie de gouvernement à gouvernement doivent être rendues publiques, sous réserve de toute disposition légale applicable portant

sur la confidentialité des renseignements particuliers concernant les contribuables,

1. RECOMMANDE que les pays qui reçoivent une aide fournie de gouvernement à gouvernement et les pays donateurs, leurs organismes d'aide et les organisations gouvernementales internationales par l'intermédiaire desquelles cette aide est fournie s'emploient à s'assurer que soient rendues publiques les sections de tout accord, convention, lettre, protocole d'entente ou de tout autre document auquel ils sont partie qui contient des dispositions portant sur l'imposition des biens ou services fournis dans le contexte de ce type d'assistance par un pays qui reçoit une aide fournie de gouvernement à gouvernement, sous réserve de toute disposition légale applicable portant sur la confidentialité des renseignements particuliers concernant les contribuables ;
2. ENCOURAGE les partenaires de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales à poursuivre des initiatives visant à rendre publiques les dispositions mentionnées ci-dessus et à faciliter l'accès du public à ces dispositions ;
3. CHARGE son Sous-comité sur le traitement fiscal des projets d'aide publique au développement d'intégrer cette recommandation dans les Principes Directeurs concernant le traitement fiscal de l'aide fournie de gouvernement à gouvernement qui devraient être finalisées avant la fin de 2020.





# UN Tax Committee

Cette publication est le produit du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies.

eISBN: 9789210001106