

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

**Rapport sur les travaux de ses douzième
et treizième sessions
(11-14 octobre 2016 et 5-8 décembre 2016)**



Nations Unies • New York, 2017



Note

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

Table des matières

<i>Chapitre</i>	<i>Paragraphes</i>	<i>Page</i>
I. Introduction		4
II. Questions appelant une décision du Conseil économique et social ou portées à son attention		7
Projet de résolution recommandé pour adoption par le Conseil économique et social . . .		7
III. Organisation des sessions		10
A. Ouverture de la douzième session du Comité et adoption de l'ordre du jour		10
B. Ouverture de la treizième session du Comité et adoption de l'ordre du jour		10
IV. Débats et conclusions concernant les questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale		12
A. Article 1 (Personnes visées) : application des dispositions conventionnelles aux entités hybrides		12
B. Article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne)		13
C. Article 9 (Entreprises associées) : mise à jour du Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement		15
D. Article 26 (Échange de renseignements) : projet de Code de conduite		15
E. Imposition des services techniques		16
F. Questions de fiscalité environnementale intéressant les pays en développement		17
G. Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices		19
H. Imposition des industries extractives		23
I. Règlement des différends		25
J. Imposition des projets de développement		27
K. Mesures d'incitation fiscale		27
L. Renforcement des capacités		27
M. Commerce international de marchandises – questions fiscales		28
N. Article 23 A (Méthode de l'exemption) : point de vue minoritaire sur l'inclusion du paragraphe 4		29
O. Questions diverses		30
V. Dates et ordre du jour provisoire de la quatorzième session du Comité et dates de la quinzième session du Comité		31
VI. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de ses douzième et treizième sessions		33

Chapitre I

Introduction

1. Conformément à la résolution 2004/69 et à la décision 2017/205 du Conseil économique et social, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a tenu sa douzième session à Genève, du 11 au 14 octobre 2016, et sa treizième session à New York, du 5 au 8 décembre 2016.

2. Ont assisté à la douzième session du Comité d'experts 23 de ses membres et 102 observateurs. Ont assisté à sa treizième session 19 de ses membres et 65 observateurs. D'autres observateurs ont représenté des organisations internationales, la société civile et des entreprises à ces deux sessions, ou y ont participé à titre individuel.

3. L'ordre du jour provisoire et la documentation de la douzième session, tels qu'adoptés par le Comité (E/C.18/2016/1), étaient les suivants :

1. Ouverture de la session par le Président du Comité.
2. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux.
3. Examen des questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale :
 - a) Questions relatives à la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement :
 - i) Article premier (Personnes visées) : application des dispositions conventionnelles aux entités hybrides;
 - ii) Article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne) : signification et champ d'application de l'expression « bénéfiques provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs »;
 - iii) Article 12 (Redevances) : modifications possibles au commentaire de l'article 12 en ce qui concerne¹ :
 - a. L'équipement industriel, commercial ou scientifique;
 - b. Les paiements pour des logiciels;
 - iv) Article 23 A (Méthode de l'exemption) : point de vue minoritaire sur l'inclusion du paragraphe 4;
 - v) Article 26 (Échange de renseignements) : projet de code de conduite;
 - vi) Imposition des services :
 - a. Commentaire de l'article sur les services techniques;
 - b. Variante proposée pour l'article 12;
 - vii) Érosion de la base d'imposition et transfert des bénéfiques;

¹ L'examen de cette question a été reporté à la quatorzième session.

- b) Questions diverses :
 - i) Mise à jour du Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement;
 - ii) Imposition des industries extractives;
 - iii) Imposition des projets de développement;
 - iv) Renforcement des capacités;
 - v) Procédure amiable – prévention et règlement des différends;
 - vi) Commerce international de marchandises – questions fiscales;
 - vii) Mesures d’incitation fiscale – exposé du représentant du Fonds monétaire international.
- 4. Dates et ordre du jour provisoire de la treizième session du Comité.
- 5. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa douzième session.
- 4. L’ordre du jour provisoire et la documentation pour la treizième session, tels qu’adoptés par le Comité (E/C.18/2016/6), étaient les suivants :
 - 1. Ouverture de la session par le Président du Comité.
 - 2. Adoption de l’ordre du jour et organisation des travaux.
 - 3. Examen des questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale :
 - a) Questions relatives à la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement :
 - ii) Article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne) : signification et champ d’application de l’expression « bénéfices provenant de l’exploitation, en trafic international, de navires ou d’aéronefs »;
 - ii) Présentation du représentant de l’Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) sur les changements apportés au Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l’OCDE dans le domaine du trafic international et les changements similaires possibles au Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions¹;
 - iii) Érosion de la base d’imposition et transfert de bénéfices – changements possibles aux articles et commentaires, notamment introduction possible d’une clause de limitation des avantages;
 - iv) Numérotation des articles du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions mis à jour;

- b) Questions diverses :
 - i) Mise à jour du Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement – rapport sur le processus éditorial;
 - ii) Imposition des industries extractives;
 - iii) Imposition des projets de développement;
 - iv) Procédure amiable – prévention et règlement des différends¹;
 - v) Renforcement des capacités;
 - vi) Présentation sur les questions de fiscalité environnementale intéressant les pays en développement.
- 4. Dates et ordre du jour provisoire de la quatorzième session du Comité.
- 5. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa treizième session.

Chapitre II

Questions appelant une décision du Conseil économique et social ou portées à son attention

Projet de résolution recommandé pour adoption par le Conseil économique et social

5. À la suite des débats dont il est rendu compte au chapitre IV, partie D, du présent rapport, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale recommande au Conseil économique et social d'examiner et d'adopter le projet de résolution ci-après :

Projet de résolution

Code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale

Le Conseil économique et social,

Conscient que la fraude et l'évasion fiscales constituent un problème mondial qui touche les pays développés et les pays en développement,

Constatant que, ces dernières années, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a consacré beaucoup de temps et d'efforts à actualiser les dispositions du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement relatives à l'échange de renseignements de façon à les adapter aux conditions actuelles,

Constatant aussi qu'à sa cinquième session, le Comité d'experts a adopté le Code de conduite pour la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale¹, qui fixe les normes minimales de conduite requises des États Membres en ce qui concerne l'échange de renseignements,

Se félicitant du rôle important que le Groupe des 20 a joué sur le plan international en soutenant et en encourageant les nouvelles initiatives dans les domaines de l'échange automatique de renseignements et de la lutte contre la fraude fiscale,

Considérant que la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale peut beaucoup contribuer à faciliter l'échange automatique de renseignements, et se prévalant du fait que plusieurs pays l'ont déjà signée, parmi lesquels un nombre croissant de pays en développement et plusieurs juridictions couvertes par voie d'extension territoriale,

Notant que, dans la cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, l'échange automatique de renseignements vise la communication de renseignements sur les comptes financiers détenus par certains résidents fiscaux d'une juridiction étrangère aux autorités fiscales de cette juridiction,

Sachant que plusieurs pays et juridictions sont déterminés à assurer aussi rapidement que possible l'échange automatique de renseignements,

¹ Voir *Documents officiels du Conseil économique et social, 2009, Supplément n° 25 (E/2009/45-E/C.18/2009/6)*, annexe.

Soulignant que tous les renseignements communiqués sont soumis à des règles de confidentialité et assortis des autres garanties énoncées dans l'instrument juridique en vertu duquel ils sont échangés, qui précise notamment les fins auxquelles ces renseignements peuvent être utilisés et limite le nombre de personnes à qui ils peuvent être communiqués,

Admettant néanmoins que l'échange automatique de renseignements pose des problèmes aux pays développés et en développement, auxquels il convient de remédier en élaborant un cadre juridique approprié, en mettant en place les moyens informatiques et humains nécessaires et en renforçant les capacités, afin d'assurer une mise en œuvre efficace et efficiente,

Conscient de la nécessité de fournir une assistance technique aux pays en développement et de renforcer leurs capacités afin qu'ils puissent tirer parti de l'échange automatique de renseignements,

Soulignant que rien dans la présente résolution ne saurait avoir d'incidence sur les droits et obligations des États ou leurs domaines de compétence respectifs,

1. *Décide* d'adopter le Code de conduite, et invite les États à envisager d'adopter les objectifs et les mesures de fond qui y sont énoncés.

Code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale

I. Objectifs

Les objectifs du Code de conduite sont les suivants :

a) Faire en sorte que tous les États qui s'y conforment, dans le souci de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales et de protéger leur matière imposable contre le non-respect de leur législation fiscale, assurent des niveaux élevés de transparence et d'échange de renseignements en matière fiscale et, en particulier, l'échange automatique de renseignements;

b) Contribuer à l'élaboration de normes internationales, de mesures pratiques et de programmes de renforcement des capacités auxquels les gouvernements pourraient adhérer en vue de prévenir et de lutter contre la fraude fiscale internationale et de protéger leur matière imposable contre le non-respect de leur législation fiscale.

II. Mesures de fond

Les États qui adhèrent à ce Code de conduite visent à :

a) Échanger véritablement des renseignements sur les affaires fiscales pénales et civiles;

b) Mettre en place des règles de confidentialité appropriées pour les renseignements échangés ainsi que des garanties et des limitations s'agissant des données relatives aux contribuables;

c) Approuver les travaux effectués sur l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, y compris la Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, appelée Norme commune de déclaration;

d) Encourager tous les pays qui ne l'ont pas encore fait à envisager de devenir partie à la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale;

e) Affirmer la nécessité de travailler dans le cadre de l'Organisation des Nations Unies, ainsi qu'avec l'Organisation de coopération et de développement économiques, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, le Groupe des 20 et d'autres organes multilatéraux et organisations internationales concernés, pour aider les pays en développement et les pays en transition à évaluer leurs besoins en matière de renforcement des capacités et d'assistance technique concernant l'échange automatique de renseignements, notamment le traitement des questions de confidentialité;

f) Rappeler aussi la nécessité d'organiser des réunions techniques, des séminaires et d'autres activités de renforcement des capacités ou d'assistance technique dans le domaine de l'échange automatique de renseignements, notamment le traitement des questions de confidentialité, à l'intention des pays en développement et des pays en transition, avec la participation des organes multilatéraux concernés et des organisations internationales compétentes.

Ces mesures de fond devraient s'appuyer sur deux grands types d'interventions :

1. Interventions unilatérales : l'échange automatique de renseignements au niveau national peut nécessiter que les pays modifient leurs lois et leurs pratiques nationales et se dotent des moyens administratifs et de l'infrastructure informatique nécessaires;

2. Interventions bilatérales ou, le cas échéant, multilatérales, notamment régionales : les principes de transparence et de communication effective de renseignements seront généralement mis en œuvre par le biais d'accords bilatéraux ou multilatéraux de coopération (renforcement des capacités) visant à assurer l'échange automatique de renseignements, notamment par l'application des dispositions de l'article 26 et des commentaires y relatifs du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, tels qu'ils ont été finalisés par le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale.

Chapitre III

Organisation des sessions

A. Ouverture de la douzième session du Comité et adoption de l'ordre du jour

6. Le 11 octobre 2016, le Président du Comité, Armando Lara Yaffar, a ouvert la douzième session. Il a ensuite invité le Directeur du Bureau du financement du développement du Département des affaires économiques et sociales, Alexander Trepelkov, à prendre la parole au nom du Secrétaire général.

7. Le Directeur du Bureau du financement du développement a résumé pour les membres du Comité et les observateurs les principaux faits nouveaux survenus dans le domaine du développement durable et de son financement, en rapport avec les travaux du Comité. Il a rappelé qu'à la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, tenue en 2015, les États Membres avaient décidé de continuer à chercher à améliorer les ressources du Comité, y compris ses sous-comités, afin de le rendre plus efficace encore et d'augmenter sa capacité opérationnelle. En particulier, la fréquence de ses sessions a été portée à deux par an, chacune durant quatre jours (voir résolution 69/313 de l'Assemblée générale). Il a noté qu'après une période d'incertitude, le Conseil économique et social avait désormais confirmé qu'à compter de 2017, la première session se tiendrait au deuxième trimestre de chaque année, à New York, et la seconde au quatrième trimestre, à Genève. À titre exceptionnel, la première session à se tenir à New York dans le cadre de ce nouveau régime aurait lieu du 5 au 8 décembre 2016 et serait suivie par une Réunion spéciale du Conseil sur la coopération internationale en matière fiscale d'une journée, le 9 décembre. La session organisée à New York chaque année se tiendrait immédiatement avant ou après une réunion spéciale du Conseil d'une journée, ce qui permettrait d'intensifier la participation du Comité aux travaux du Conseil.

8. Le Directeur a également donné un aperçu des faits nouveaux concernant la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, initiative conjointe du Fonds monétaire international (FMI), de l'OCDE, de l'ONU et du Groupe de la Banque mondiale visant à faciliter des échanges de renseignements plus systématiques sur les activités pertinentes, à produire des documents et des outils communs et à améliorer les interactions et les synergies entre l'élaboration de normes et le renforcement des capacités. Il a fait référence, en particulier, au rapport établi par la Plateforme à la demande du Groupe des 20 sur l'amélioration de l'efficacité du soutien extérieur au renforcement des capacités fiscales des pays en développement.

9. L'ordre du jour a été adopté, à l'exception de l'examen du point 3 a) iii) : Article 12 (Redevances), qui a été reporté à la quatorzième session, pour permettre au Sous-Comité compétent de se réunir.

B. Ouverture de la treizième session du Comité et adoption de l'ordre du jour

10. Le 5 décembre 2016, le Président du Comité, Armando Lara Yaffar, a ouvert la treizième session. Comme cela avait été le cas à la douzième session, il a ensuite

invité le Directeur du Bureau du financement du développement à prendre la parole au nom du Secrétaire général.

11. Le Directeur a mis les membres du Comité au courant des derniers travaux de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, notamment une réunion organisée les 17 et 18 octobre sur le thème « Améliorer l'efficacité du soutien extérieur au renforcement des capacités fiscales des pays en développement » et une rencontre tenue le 21 octobre, en marge de l'Assemblée générale. Il a également donné un aperçu des travaux du FMI, de l'OCDE, de l'ONU et de la Banque mondiale sur les outils propres à aider les pays en développement à faire face à des questions telles que l'accès à des données comparables relatives aux prix de transfert.

12. L'ordre du jour a été approuvé, mais le Comité a reconnu qu'il ne serait sans doute pas possible d'examiner tous les points en détail et que l'examen de certains d'entre eux devrait probablement être poursuivi à la quatorzième session. Lors de cette session, le temps a manqué pour examiner en détail le point 3 a) ii) Présentation du représentant de l'OCDE sur les changements apportés au Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE dans le domaine du trafic international et les changements similaires possibles au Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions. Son examen a donc été reporté à la quatorzième session.

13. L'examen du point 3 b) iv) Procédure amiable – prévention et règlement des différends, a aussi été reporté à la quatorzième session.

14. Le résumé présenté au chapitre IV retrace les débats consacrés à chaque point de l'ordre du jour lors des douzième et treizième sessions, sans nécessairement suivre l'ordre dans lequel ils se sont déroulés, mais en tenant compte de leur continuité entre les deux sessions.

Chapitre IV

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

A. Article 1 (Personnes visées) : application des dispositions conventionnelles aux entités hybrides

15. Aux neuvième, dixième et onzième sessions, Henry John Louie avait rendu compte de l'application des dispositions conventionnelles aux paiements effectués par l'intermédiaire d'entités dites hybrides (lesquelles pouvaient être définies différemment par les partenaires à une convention en termes de transparence ou d'opacité du point de vue fiscal).

16. À la douzième session, M. Louie a présenté un document révisé sur le sujet¹, ainsi que le Comité l'avait demandé, pour servir de base aux débats et en vue de l'insertion éventuelle d'une nouvelle clause à l'article 1 du Modèle de convention des Nations Unies.

17. M. Louie a expliqué l'objet de la dernière phrase du projet de paragraphe 2 de l'article 1. Une telle clause de sauvegarde visait à assurer qu'un pays conserve le droit d'imposer ses résidents, indépendamment de l'existence d'une convention. Il a suggéré qu'une fois que les travaux du Sous-Comité sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices auraient été examinés, et si le Comité approuvait une clause de sauvegarde élargie, l'insertion d'un tel libellé dans un paragraphe 2 pourrait ne plus être nécessaire.

18. Pour couvrir les cas où des revenus provenant d'États tiers étaient impliqués, le libellé ci-après avait été ajouté après la citation du paragraphe 26.16 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune :

Pour tirer parti des avantages de la Convention, le paragraphe 2 prévoit que la personne qui obtient un élément de revenu pour lequel ces avantages sont demandés doit d'abord être un résident d'un État contractant. Afin de pouvoir bénéficier de ces avantages, le résident en question doit aussi satisfaire à d'autres obligations énoncées dans la convention applicable, telles que la propriété effective de l'élément de revenu en vertu des règles fiscales de l'État de la source, une détention du capital correspondant aux seuils minimaux requis (comme ceux prévus à l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10 (Dividendes)) et la conformité avec la disposition concernant soit le critère de l'objectif principal, soit la limitation des avantages.

19. Toujours à la douzième session, M. Louie a proposé d'insérer un nouveau paragraphe 6 dans les commentaires de l'article 1, qui préciserait la nécessité pour un contribuable de satisfaire à d'autres obligations avant de pouvoir bénéficier des avantages de la Convention, ainsi qu'un nouveau paragraphe soulignant la possibilité pour les autorités compétentes de conclure des accords d'application générale afin de clarifier des dispositions fiscales.

¹ La documentation relative à la douzième session peut être consultée sur le site Web du Comité, à l'adresse : www.un.org/esa/ffd/events/event/twelfth-session-tax.html.

20. La question du risque de double non-imposition a été soulevée. Le texte rédigé par M. Louie pour traiter ce problème a été approuvé par le Comité. Celui-ci a approuvé la proposition telle que modifiée et a remercié M. Louie pour ses travaux.

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

21. Lors des douzième et treizième sessions, le Coordonnateur du Sous-Comité de l'article 8, Cezary Krysiak, a rendu compte des travaux du Sous-Comité qui était chargé d'examiner l'article 8 et ses commentaires et de proposer les modifications nécessaires. Conformément à son mandat, le Sous-Comité s'est concentré sur deux points : a) le champ d'application de la notion d'« activités auxiliaires »; et b) la question de l'application de l'article 8 à la navigation de croisière, comme indiqué ci-après.

Champ d'application de la notion d'activités auxiliaires

22. À la douzième session, il a été convenu qu'il serait pris acte dans les commentaires d'une possible application de l'article 8 à la navigation de croisière en y incluant un exemple de ce type de navigation. Il avait été convenu, à la onzième session, de qualifier les activités d'« accessoires » plutôt que d'« auxiliaires », et à la douzième session, les modifications correspondantes des commentaires avaient été arrêtées. Il a été convenu que les points de vue minoritaires sur le champ d'application des « activités accessoires » seraient pris en compte dans les commentaires, en ajoutant un libellé supplémentaire qui serait examiné à la treizième session.

23. À la treizième session, le Coordonnateur du Sous-Comité chargé des transports internationaux, a donné des explications sur la base du document consacré à ce sujet². Les modifications proposées concernant la question des bénéfices provenant des activités de transport avaient été communiquées aux membres. Au cours des débats, certains Membres ont estimé que les bénéfices provenant de certaines activités, y compris les transports intérieurs, la location de conteneurs et les échanges de permis/crédits d'émission, n'étaient pas adéquatement couverts par l'article 8 au titre des activités accessoires. D'autres ont considéré que les activités accessoires de manière plus générale, n'étant pas mentionnées dans le texte de l'article 8, n'étaient pas couvertes par cet article. Pour prendre en compte ces points de vue minoritaires, il a été convenu d'inclure dans les commentaires le nouveau paragraphe 11.1 ci-après :

Certains membres ne sont pas totalement d'accord avec l'interprétation des « bénéfices provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international » figurant aux paragraphes 10.1 et 11 des présents commentaires. Certains de ces membres considèrent que les activités de caractère accessoire ne sont pas couvertes par le texte de l'article 8 étant donné que ces activités ne sont pas mentionnées dans le texte dudit article du Modèle de convention des Nations Unies. D'autres considèrent que seuls quelques-uns des exemples cités dans les commentaires de l'OCDE cités ci-dessus n'entrent pas dans la

² La documentation relative à la treizième session peut être consultée sur le site Web du Comité, à l'adresse : www.un.org/esa/ffd/events/event/thirteenth-session-tax.html.

définition des « bénéfiques provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international ».

24. Il conviendrait également de noter, probablement dans une note de bas de page, que les commentaires visés dans le texte cité (paragraphe 14.1 des commentaires de l'OCDE) étaient des commentaires de l'OCDE et non de l'ONU.

25. Un autre point de vue exprimé au cours des débats était que si les dispositions de l'article couvraient bien les transports intérieurs, certains pays pouvaient préférer, d'un point de vue stratégique, que le libellé de l'article soit modifié dans leurs conventions bilatérales pour préciser que l'article 8 ne couvrait pas ces activités.

26. La définition d'une « escale » dans un pays étranger a été longuement débattue afin de différencier la navigation intérieure de la navigation internationale. Les membres ont longuement examiné la possibilité de recourir aux notions d'escale « significative » ou d'escale dans un « port de destination » pour préciser qu'une simple « escale », quelle qu'en soit sa nature, n'était pas suffisante pour entraîner l'application de l'article 8. Il a été convenu qu'en principe, pour qu'une escale rende une navigation « internationale », il fallait qu'elle corresponde peu ou prou à une destination ou à un point d'embarquement ou de débarquement de passagers – une escale technique pour se réapprovisionner en carburant ou une escale imprévue pour débarquer un passager malade, par exemple, ne serait pas suffisante. Le Sous-Comité a été remercié pour ses travaux.

Questions de procédure d'application générale

27. La question plus générale s'est posée de savoir si les membres du Comité devraient prendre en compte les points de vue minoritaires exprimés par leurs pays à propos du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (observations, réserves ou positions). Le secrétariat a été prié d'établir un document succinct sur les différentes manières de prendre en compte ces points de vue, pour examen par le Comité à sa quatorzième session. Il a été décidé, à ce stade, de ne pas indiquer à quelle session ils avaient été exprimés.

28. Concernant une autre question connexe, il a été décidé qu'aux fins de la composition du Comité au moment de la session, les membres qui n'étaient physiquement présents n'étaient pas autorisés à voter, même s'ils pouvaient présenter leurs observations pour examen. Le secrétariat a été prié de traiter cet aspect dans le document sur les questions de procédure et de consigner dans ce document les discussions qui avaient eu lieu jusqu'ici à cet égard. La question ne devrait pas être examinée plus avant à la quatorzième session, mais un tel document pourrait être utile pour la future composition du Comité si celui-ci souhaitait revenir sur cette question à la quinzième session ou à tout autre moment par la suite.

Modifications apportées au Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune

29. La question de savoir s'il serait pertinent de reprendre dans le Modèle de convention des Nations Unies d'autres modifications apportées au Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune et à ses commentaires a fait l'objet d'un document élaboré par l'OCDE en vue de la treizième session, qui a été présenté en partie par un représentant de cette organisation, Jacques Sasseville.

Cependant, le temps imparti n'a permis qu'une première discussion de certains aspects de ce document, dont l'examen serait repris à la quatorzième session.

C. Article 9 (Entreprises associées) : mise à jour du Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement

30. À la douzième session du Comité, le Coordonnateur du Sous-Comité chargé de l'article 9 (Entreprises associées) : Prix de transfert, Stig Sollund, a expliqué l'évolution historique et rédactionnelle de la mise à jour du Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement. Toujours à la douzième session, le Comité a approuvé le contenu du Manuel, sous réserve des corrections nécessaires.

31. Le Coordonnateur a indiqué que l'insertion d'instructions sur la « sixième méthode » pour fixer les prix aux fins de transactions portant sur des produits de base, adoptée par un nombre croissant de pays en développement, méritait d'être soulignée. Il a fait observer que l'insertion de ces instructions, et leur formulation, qui avaient donné lieu à des controverses, constituaient cependant une contribution importante de l'ONU aux débats sur les prix de transfert dans la mesure où cette question concernait les pays en développement.

32. Le Coordonnateur a noté que de nombreux pays ne s'étaient pas engagés à adopter l'action 13 du Projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires de l'OCDE et du G20 (Instructions relatives à la mise en œuvre de la documentation des prix de transfert et de la déclaration pays par pays), mais que les mesures issues du Projet avaient eu une très grande influence sur la mise à jour, notamment les définitions, et que le Manuel était favorable aux mesures arrêtées au titre de l'action 13. Toutes les incohérences relevées par les observateurs seraient néanmoins examinées lors de la révision du Manuel pour corriger toutes les différences involontaires de terminologie ou les éventuelles interprétations erronées des différentes approches.

33. À la treizième session, il a été rendu compte de l'état d'avancement du travail de révision et les membres et les autres participants avaient reçu une copie des différentes parties du Manuel dans leur version actuelle. Le Sous-Comité a été remercié pour ses travaux et il a été demandé au Coordonnateur de poursuivre le travail de révision en prévoyant, si possible, de sortir le Manuel pour la réunion spéciale d'une journée du Conseil économique et social sur la coopération internationale en matière fiscale, qui se tiendrait le 7 avril 2017.

D. Article 26 (Échange de renseignements) : projet de Code de conduite

34. Les débats sur l'échange de renseignements ont été ouverts par le Coordonnateur du Sous-Comité chargé de l'échange de renseignements, M. Lara. Ce dernier a présenté une version révisée d'un projet de Code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale. Il a expliqué que le Comité, à sa cinquième session, avait adopté un tel projet de Code aux fins d'examen par le Conseil économique et social (voir

E/200/45-E/C.18/2009/6, annexe). À l'époque, le Conseil avait pris note du projet sans toutefois prendre d'autre décision. Le Sous-Comité a estimé que le moment était venu de mettre le Code à jour pour tenir compte des derniers faits nouveaux et de présenter une déclaration commune en faveur de l'échange automatique de renseignements. Un projet avait été soumis pour examen à la dixième session, en 2014, et à la onzième session, en 2015, et la version actuelle tenait compte des questions soulevées à l'époque et depuis lors.

35. Le Coordonnateur a rappelé le travail accompli à cet égard dans le cadre du Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, qui avait incité un nombre croissant de pays à s'engager à échanger automatiquement des renseignements afin d'endiguer la fraude et l'évasion fiscales. Il a demandé au Comité d'étudier la procédure que devait suivre le Conseil économique et social et, partant, l'Organisation des Nations Unies, pour se prononcer clairement en faveur de l'échange automatique de renseignements entre les pays. Après avoir réfléchi à la procédure, et uniquement si une déclaration était jugée nécessaire, le Comité débattrait de son contenu.

36. Il a en outre été suggéré de préciser que le projet de Code n'était pas censé être un instrument juridiquement contraignant. La forme convenue pour le Code était celle indiquée au chapitre II du présent rapport et sa forme ultime dépendrait des prescriptions du Conseil économique et social.

E. Imposition des services techniques

37. À sa neuvième session, en 2013, le Comité a confirmé sa décision d'insérer un nouvel article sur l'imposition des services techniques, dont la première version avait été approuvée à la onzième session. À la douzième session, la Coordonnatrice du Sous-Comité chargé du régime fiscal applicable aux services, Liselott Kana, a présenté un document établi avec l'aide d'un consultant, Brian Arnold, et intitulé : « Version révisée du projet d'article et de commentaires pour le Modèle de convention fiscale des Nations Unies – rémunération des services techniques ». Elle a fait savoir que ce document était une mise à jour, même s'il était pour l'essentiel identique à celui de l'année précédente.

38. Conformément aux décisions antérieures du Comité, le document présentait le texte précédemment approuvé de l'article (annexe 1) avant d'aborder trois aspects importants des commentaires : a) le projet de nouvel article (annexe 2); b) un projet de nouveau libellé pour les commentaires sur l'article 12 portant sur la rémunération des services techniques, pour les pays préféraient que ces services soient couverts dans cet article plutôt que de faire l'objet d'un article distinct (annexe 3); et c) les commentaires intéressant les modifications à apporter aux libellés actuels du paragraphe 2 de l'article 23 A et au paragraphe 4 de l'article 24 (annexe 4).

39. S'agissant du projet de commentaires sur l'article, la Coordonnatrice a appelé l'attention des participants sur ce qui avait été convenu à la onzième session, à savoir d'insérer une variante plus « légère », au champ d'application plus restreint, de l'article sur la rémunération des services techniques, pour les pays qui préféraient cette option. Celle-ci était proposée au paragraphe 26 de l'annexe 2 du document. Mme Kana a également précisé qu'il faudrait sans doute apporter certaines modifications au libellé du nouvel article et de ses commentaires.

40. Les longs débats consacrés à la distinction entre « services à forte valeur ajoutée » et « services à faible valeur ajoutée » avaient montré combien il était difficile de définir les services techniques, en particulier lorsqu'il s'agissait d'en exclure les services fournis par les étudiants, les stagiaires et les apprentis. Au final, il a été convenu de supprimer le projet de paragraphe 48 de l'annexe 2 du document. D'autres modifications mineures avaient également été apportées au texte.

41. La question de la numérotation du nouvel article a été soulevée mais son examen a été reporté à la treizième session, dans le cadre de la question plus large de l'éventuelle renumérotation du Modèle de convention des Nations Unies. À cette session, il a été décidé qu'il serait numéroté 12 A.

42. La question de l'applicabilité et de la mise en œuvre du nouvel article a été abordée. D'aucuns ont fait observer que, dans la pratique, l'application des nouvelles dispositions de l'article par les administrations fiscales nationales pouvait poser problème. La Coordinatrice a recommandé d'inscrire les questions relatives à l'applicabilité et à la mise en œuvre au programme de travail, en envisageant la possibilité d'élaborer un manuel sur la question.

43. Une fois toutes les modifications introduites dans le projet présenté au Comité le 14 octobre 2016, il a été convenu que le texte du nouvel article et ses commentaires étaient définitifs, notamment la nouvelle formulation du paragraphe 74 sur les remboursements, auquel un exemple devait être ajouté pour le rendre plus clair. Le Sous-Comité et M. Arnold ont été remerciés pour leurs travaux qui avaient permis d'aboutir, sur cette question complexe, à une issue satisfaisante.

F. Questions de fiscalité environnementale intéressant les pays en développement

44. Ouvrant la discussion sur ce point, la Directrice pour les questions fiscales au Ministère suédois des finances, Ingela Willfors (Suède) a fait observer que, dans le Plan d'action OCDE/G20 concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, il était souligné que, si les pays les moins avancés étaient les plus touchés par les changements environnementaux, c'était eux qui avaient le moins recours aux taxes d'environnement en raison d'un manque de capacités, de ressources et de connaissances en matière d'imposition indirecte. La Suède, qui appliquait des taxes sur l'émission de carbone depuis plus de 25 ans, montrait aux autres pays l'exemple de ce qu'il était possible de faire. Elle avait préféré la taxe sur le carbone à d'autres formes de taxes environnementales, telles que les taxes assimilables à la taxe sur la valeur ajoutée, les taxes sur la consommation d'énergie, les impôts de consommation sur l'énergie et les mécanismes d'échange de droits d'émission, en raison de sa simplicité administrative et de son faible coût.

45. Susanne Åkerfeldt, une représentante du Ministère suédois de l'énergie, a ensuite présenté l'expérience suédoise de manière plus détaillée. Elle a exposé les conséquences des taxes environnementales pour le développement économique des pays en développement et analysé comment un pays pouvait concevoir son régime fiscal de manière à augmenter ses recettes tout en ayant recours aux impôts indirects et à d'autres politiques respectueuses de l'environnement.

46. Elle a fait remarquer que l'un des avantages d'une taxe sur le carbone était son faible coût d'application. Il suffisait de l'ajouter aux taxes sur les carburants

existantes, sans que cela n'engendre de coûts administratifs supplémentaires. La taxe sur le carbone représentant un montant par quantité de produit (exprimée en poids ou en volume) et se rapprochant ainsi d'un droit d'accise, les pays disposaient donc déjà des mécanismes nécessaires pour l'appliquer. Ils pouvaient également choisir les modalités de recouvrement les plus commodes pour l'administration fiscale, en prélevant la taxe là où les contribuables étaient moins nombreux. En Suède, la taxe était appliquée au niveau des distributeurs et des gros consommateurs.

47. La taxe suédoise sur le carbone a ensuite été décrite. Mme Åkerfeldt a affirmé que l'expérience suédoise prouvait que la taxe carbone pouvait fonctionner, qu'elle n'était pas incompatible avec la croissance économique et qu'elle pouvait beaucoup contribuer à l'accroissement des recettes, tout en créant des synergies entre les différents ministères et en resserrant les relations entre contribuables et administration fiscale.

48. Thornton Matheson, une représentante du Fonds monétaire international, a ensuite pris la parole, notant tout d'abord l'éventail de données et de publications que le FMI mettait à disposition des pays en développement pour les aider à mettre en œuvre la politique énergétique de leur choix. Elle a également souligné qu'une politique solide en matière d'émissions de carbone serait bénéfique aux pays développés comme aux pays en développement. Si les pays en développement avaient davantage besoin dans l'immédiat d'accroître leurs recettes en raison de l'importance du secteur informel dans leur économie et donc de d'une assiette moindre pour la fiscalité directe, les pays développés pouvaient également tirer parti du prélèvement de taxes sur le carbone, car leurs impôts tendaient à créer de larges distorsions à l'égard de certains secteurs de l'économie.

49. L'intervenante a évoqué l'incidence des subventions aux énergies fossiles, mettant en évidence les politiques de l'environnement convenant le mieux pour chacun des combustibles et indiquant les types de subventions généralement utilisées dans chaque cas.

50. Mme Matheson a comparé les avantages des taxes sur le carbone à ceux d'autres formes de tarification de l'énergie, en insistant sur le fait que ces taxes étaient plus économiques, que leur effet positif sur l'environnement était plus important et qu'elles constituaient de bonnes sources de recettes. Pour les pays en développement, le fait qu'elles soient faciles à administrer faisait la différence. Ils risquaient, en revanche, de rencontrer plus de problèmes pour mettre en œuvre les autres options, comme les taxes sur l'énergie et les mécanismes d'échange de droits d'émission, dont l'administration était plus complexe. La Chine, qui avait envisagé l'introduction d'un système d'échange de quotas d'émissions, a été présentée comme un cas d'école dans ce contexte.

51. À la suite de cette présentation, plusieurs représentants des milieux d'affaires ont fait part de leur préférence pour la taxe carbone par rapport à d'autres formes de taxes environnementales. Certains ont également exprimé leur intérêt pour les caractéristiques spécifiques du régime suédois.

52. Le Comité a remercié les intervenantes et demandé au secrétariat de rédiger avec elles un document sur le sujet en vue de la quatorzième session. Ce document devrait idéalement porter sur la manière dont les pays développés et les pays en développement qui prélevaient déjà des taxes carbone ont géré ces questions et

s'intéresser aux principales considérations à prendre en compte par les autorités lors de la conception et de la mise en œuvre d'une taxe carbone.

G. Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices

Limitation des avantages

53. À la treizième session du Comité, M. Louie a présenté un document de suivi sur le chalandage fiscal et la limitation des avantages, comme le Comité le lui avait demandé à sa douzième session. L'objectif du document était d'informer le Comité de la manière dont les États-Unis s'étaient attaqués à ce problème en mettant en place des mesures énergiques de limitation des avantages, qui pourraient constituer une option utile pour le Modèle de convention. Afin de combattre le chalandage fiscal, les États-Unis s'efforçaient d'inclure dans leurs traités bilatéraux des critères clairs et objectifs visant à déterminer si une entreprise particulière répondait aux conditions voulues pour se voir octroyer les avantages d'une convention dans les cas relevant potentiellement du chalandage fiscal. Ces critères étaient utilisés pour déterminer si l'entreprise avait noué suffisamment de liens économiques avec son État de résidence pour être admise au bénéfice des avantages découlant d'une convention.

54. M. Louie a décrit les différentes catégories de « personnes admissibles » visées dans la disposition. Dans le cas où un contribuable ne relevant pas de ces catégories demandait à bénéficier des avantages liés à une convention, une règle finale permettait à l'autorité compétente de l'État de résidence de décider de les lui accorder ou non. Cet aspect a donné lieu à de longs débats. Certains participants se sont demandés si tous les systèmes juridiques permettaient l'exercice d'une telle latitude. D'autres ont considéré que le caractère discrétionnaire de cette règle pouvait entraîner des abus dans certains cas. M. Louie a expliqué qu'il était très difficile d'établir des règles couvrant tous les types de cas que les autorités fiscales pouvaient rencontrer. La règle finale amenait donc une certaine flexibilité et le projet de commentaire expliquait comment et quand l'appliquer.

55. M. Louie a néanmoins reconnu que des mesures énergiques de limitation des avantages ne suffisaient pas en soi à couvrir tous les types de situations. Un autre participant a partagé cet avis, faisant valoir qu'une limitation de l'octroi des avantages ne suffisait pas à elle seule à satisfaire la norme minimale en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices et que, pour ce faire, il faudrait y ajouter une autre règle visant le financement par des sociétés-relais. Il suffirait qu'une telle règle existe dans le droit interne, sinon il faudrait l'intégrer dans la convention pertinente. M. Louie a offert de rédiger un document sur la question pour la prochaine session.

56. Il a finalement été décidé de faire figurer quatre options dans le Modèle de convention : a) une disposition sur le critère de l'objectif principal; b) une disposition sur le critère de l'objectif principal et sur la limitation des avantages; c) une disposition sur la limitation des avantages et une règle stricte sur les questions de financement par des sociétés-relais; et d) une disposition sur la limitation des avantages uniquement (dans les cas où le financement par des sociétés-relais était suffisamment encadré par le droit interne). M. Louie collaborerait avec le secrétariat en vue d'intégrer les quatre options dans le Modèle de convention.

57. Le Comité a remercié M. Louie pour son travail sur cette question.

Mises à jour possibles du Modèle de convention

58. À la douzième session du Comité, la Coordonnatrice du Sous-Comité sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires pour les pays en développement, Carmel Peters, a présenté un document sur les propositions de modification du Modèle de convention ayant trait à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéficiaires. Lors des débats portant sur ce document, il a été convenu que la version mise à jour du Modèle devrait inclure un article optionnel dans lequel figurerait une disposition générale anti-fraude. Cette disposition serait identique à celle proposée dans le document final du Plan d'action G20/OCDE pour le Modèle de convention de l'OCDE.

59. Un accord de principe a également été donné à la douzième session au commentaire révisé sur le paragraphe 3 de l'article 5 visant le fractionnement des contrats. Il a été noté que le critère de l'objectif principal pourrait également jouer un rôle dans ce domaine, et un membre du Comité a ajouté qu'il fallait rester ouvert à la possibilité d'inclure des dispositions concernant les situations dans lesquelles un pays choisissait une disposition sur la limitation des avantages et non une disposition sur le critère de l'objectif principal et de prendre en compte les options disponibles dans ce cas, suivant les décisions prises au sujet de la limitation des avantages.

60. Il a également été convenu d'aligner le paragraphe 7 de l'article 5 sur le libellé du Modèle de convention de l'OCDE, notamment en supprimant la disposition relative aux transactions menées entre entreprises indépendantes, qui rendait en fait plus simple de se qualifier comme agent indépendant au titre du Modèle de convention des Nations Unies qu'au titre du Modèle de convention de l'OCDE.

61. À la treizième session, la Coordinatrice a présenté une version actualisée du document sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, proposant des changements au Modèle de convention des Nations Unies et à ses commentaires, ainsi qu'un document sur un projet de nouveau commentaire sur l'article 1 et un document présentant un projet de commentaire pour un nouvel article sur la règle générale anti-fraude. Il est rendu compte ci-après des débats tenus sur ces questions.

Questions liées aux établissements stables

62. La Coordonnatrice a abordé la question des changements au commentaire sur l'article 5. La suppression des mots « (pour le même projet ou un projet connexe) » de l'alinéa b) du paragraphe 3 était envisagée. La question a été mise aux voix et la majorité a choisi de conserver le libellé mais de faire figurer dans les commentaires une variante dont seraient omis, ainsi qu'un commentaire nuancé sur les avantages et inconvénients des deux options.

63. Le libellé proposé dans le document mis à jour concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires pour un nouvel alinéa 1 du paragraphe 4 de l'article sur une disposition sur la lutte contre la fragmentation et le commentaire correspondant ont été débattus à la douzième session et adoptés à la treizième.

64. Face aux inquiétudes de certains membres, qui craignaient que les dispositions du paragraphe 6 de l'article 5, qui définissaient les conditions dans lesquelles les

entreprises d'assurance pouvaient être considérées comme des établissements stables, ne soient interprétées abusivement et contournées en matière de réassurance, le Comité a longuement débattu à la douzième session d'une proposition visant à supprimer l'exception relative à la réassurance. À sa treizième session, le Comité a décidé que les différents avis sur le sujet devraient être évoqués dans les commentaires et qu'il fallait recueillir les vues des professionnels. La décision sur la formulation des différentes options serait prise à la quatorzième session.

65. À la douzième session, le Comité a débattu des propositions de modification des paragraphes 5 et 7 de l'article 5 pour élargir la portée de la disposition selon laquelle il y avait établissement stable lorsque les activités d'un agent étaient exercées de telle manière qu'il ne pouvait pas être considéré comme indépendant, afin de faire obstacle aux structures cherchant à éviter la création d'un établissement stable, notamment le recours aux « contrats de commissionnaire ». Deux options de modification du paragraphe 5 ont été examinées à la douzième session. La première se fondait sur la proposition du Groupe des 20 et de l'OCDE figurant dans le rapport final sur l'action 7 du Plan d'action G20/OCDE intitulé « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable ». La deuxième reposait sur les mêmes recommandations mais supprimait certains libellés qui étaient confus ou pouvaient être interprétés, à tort ou à raison, comme trop limitatifs au regard de la disposition. Plus précisément, elle proposait de supprimer le libellé « qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise » de la recommandation du rapport final sur l'action 7.

66. La discussion sur le sujet a été approfondie à la treizième session. Certains membres ont exprimé une préférence pour la première option en raison de sa concordance avec les mesures issues du Plan d'action G20/OCDE et l'instrument multilatéral conçu pour les mettre en œuvre. D'autres ont estimé que les mots ajoutés pourraient être interprétés par les tribunaux comme limitant la portée de la disposition, réduisant potentiellement la possibilité pour l'État d'imposer à la source. Ils préféraient donc la deuxième option.

67. Un vote a eu lieu et la majorité a préféré la première option. La Coordinatrice devait préparer un texte reflétant le point de vue de la minorité.

68. Le Comité a également approuvé une proposition consistant à insérer dans les commentaires sur le Modèle de convention une autre version du paragraphe 6 de l'article 5 donnant à l'État source le droit d'imposer les entreprises d'assurance même en l'absence d'un établissement stable.

69. Une autre modification possible au Modèle de convention examinée par le Comité concernait la situation dans laquelle les activités d'un agent étaient exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une entreprise et que cet agent ne pouvait donc pas être considéré comme indépendant. Il a été noté que le paragraphe 7 de l'article 5 du Modèle de convention prévoyait actuellement que, même dans cette situation, un agent restait indépendant si ses relations avec l'entreprise étaient celles qui auraient été convenues entre entreprises indépendantes. Une telle exception n'était jamais apparue dans le Modèle de convention de l'OCDE et la notion d'« agent indépendant » était donc plus limitée dans ce dernier modèle que dans celui des Nations Unies. Le Comité a considéré que l'exception figurant dans la disposition actuelle devait être supprimée.

Question intéressant l'utilisation abusive des conventions fiscales

70. À la treizième session, une proposition visant à inclure dans l'introduction au Modèle de convention une référence aux considérations de politique fiscale à prendre en compte avant de décider de conclure une convention fiscale avec un autre pays, conformément aux orientations données par l'ONU dans ce domaine et au rapport sur l'action 6 du Plan d'action OCDE/G20, a été acceptée. Le libellé en serait ajusté en vue de la quatorzième session.

71. Eu égard aux mesures issues du Plan d'action OCDE/G20, des modifications avaient été convenues au titre et au préambule du Modèle de convention afin de refléter l'objectif des conventions fiscales de lutter contre les abus. La nécessité de mettre à jour l'introduction du Modèle de convention afin de tenir compte des modifications qui y seraient apportées en 2017 a également été notée.

72. Un nouveau paragraphe 3 de l'article 1 a été adopté, qui contenait une clause de sauvegarde précisant que les conventions n'empêchaient pas les pays d'imposer leurs propres résidents. Il a néanmoins été noté que l'ajout d'une telle clause nécessitait une réflexion supplémentaire, peut-être en parallèle aux travaux sur les dispositions concernant le critère de l'objectif principal et la limitation des avantages.

73. Lors d'un échange de vues sur les régimes fiscaux spéciaux, il a été noté qu'une des possibilités consistait à définir ces régimes et à adopter des règles spéciales n'accordant pas d'avantages dans des cas particuliers. M. Louie a été invité à présenter des documents pour examen à la quatorzième session, si les délais le lui permettaient.

74. La Coordonnatrice a présenté le document dans lequel figurait un projet de commentaire pour un nouvel article sur une règle générale anti-fraude. Le libellé proposé au paragraphe 19.1 de ce document a été approuvé. Il a été convenu que le paragraphe 19.2 devrait être supprimé mais que des dispositions s'y substituant pouvaient être intégrées ailleurs dans le document.

Questions relatives aux gains en capital

75. Le Comité a approuvé les modifications apportées au paragraphe 4 de l'article 13 pour l'aligner sur les dispositions recommandées dans le rapport final sur l'action 6 du Programme d'action OCDE/G20. Un membre du Comité, Pragma Saksena, a fait observer que les travaux concernant l'action 6 n'avaient pas eu pour objectif de formuler des recommandations pour remédier aux problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices résultant des dispositions du Modèle de convention des Nations Unies et a suggéré, en conséquence, qu'il serait opportun d'étoffer le paragraphe 4 de l'article 13 pour couvrir les biens visés au paragraphe 5, en complément du paragraphe 1, étant donné que le paragraphe 5 était spécifique au Modèle de convention. Il a été décidé d'examiner la question à la quatorzième session.

H. Imposition des industries extractives

Industries extractives

76. À la douzième session, Eric Mensah, Coordonnateur du Sous-Comité de la fiscalité des industries extractives des pays en développement, a présenté un document faisant le point sur l'état d'avancement des travaux du Sous-Comité ainsi que cinq nouvelles notes élaborées par ce dernier au sujet de la mise hors service, de la taxe sur la valeur ajoutée, de la négociation et la renégociation des contrats, de la notion d'établissement stable et du prélèvement fiscal.

77. Le Coordonnateur a indiqué que, d'après le Sous-Comité, la composition actuelle du Comité ne permettait pas d'examiner la question de la révision effective de la facturation, notamment pour les raisons exposées dans la note du Secrétariat sur la « fausse facturation » et son lien avec la manipulation des prix de transfert (E/C.18/2016/5), mais qu'un tel examen pouvait être utile en vue de la prochaine mise à jour du manuel sur les industries extractives.

Mise hors service

78. À la douzième session, la note d'orientation sur le traitement fiscal de la mise hors service dans le cas des industries extractives a été présentée par l'un de ses principaux auteurs, Olav Fjellsa. Ce dernier a indiqué que le document portait sur la fiscalité applicable au coût de la mise hors service des projets d'exploitation minière et des projets pétroliers et gaziers, ainsi que sur les aspects juridiques et les différents types d'obligations contractuelles incombant au pays hôte et au propriétaire des ressources, d'une part, et au contractant ou à l'investisseur, de l'autre.

79. Les membres ont bien accueilli la note et ont recommandé son intégration au manuel sur les industries extractives, sous réserves de modifications rédactionnelles.

Questions relatives à la taxe sur la valeur ajoutée

80. À la douzième session, la note d'orientation sur la TVA dans le secteur des industries extractives a été brièvement présentée, en l'absence de ses auteurs, par Michael Lennard, Secrétaire du Comité, qui a indiqué que cette note passait en revue les questions relatives à la TVA applicable aux industries extractives sur l'ensemble du cycle de vie d'un projet : exploration, mise en œuvre, production, mise hors service et remise en état. Ses auteurs précisaient les avantages et les inconvénients de chaque possibilité, en vue de parvenir à un traitement équilibré qui encouragerait l'investissement tout en générant des recettes fiscales.

81. À la treizième session, une responsable de la politique fiscale chez Shell PLC, An Theeuwes, a présenté un projet de note d'orientation actualisée. Elle a passé en revue les principaux problèmes rencontrés par le secteur et par les administrations fiscales lorsqu'ils étaient confrontés à des questions relatives à la TVA dans les industries extractives. Elle a précisé que la note proposait une palette de solutions que les administrations fiscales pouvaient appliquer pour faire face à ces questions. Le document a été approuvé sous réserve de modifications rédactionnelles.

Négociation et renégociation des contrats

82. À la douzième session, la note d'orientation sur les aspects fiscaux de la négociation et de la renégociation des contrats a été présentée par l'un de ses principaux auteurs, Karl Schmaltz, qui a indiqué qu'y figurait un examen des questions fiscales et budgétaires soulevées par la négociation des contrats ainsi qu'une liste des différentes ressources disponibles. Les auteurs estimaient que des agents de l'administration fiscale devaient être associés à la négociation des contrats. Les membres ont approuvé l'intégration de ce document au manuel, sous réserve de modifications rédactionnelles.

Questions relatives aux établissements stables dans le secteur des industries extractives

83. À la douzième session, la note d'orientation sur les questions relatives aux établissements stables dans le secteur des industries extractives a été présentée par son auteur principal, Alvaro de Juan Ledesma. Y étaient récapitulées les différentes incidences pour les contractants et pour les sous-traitants participant aux mêmes projets. Les membres ont fait des observations et indiqué qu'ils avaient besoin de précisions et d'un délai supplémentaire avant de pouvoir approuver la publication de la note.

84. À la treizième session, M. de Juan Ledesma a présenté un document mis à jour, qui tenait compte des observations formulées à la douzième session, soulignant la complexité de la notion d'établissement stable et décrivait la manière dont elle était appliquée selon les pays, notamment les différentes durées d'existence requises pour qu'un établissement acquiert le statut d'établissement stable. Avec quelques modifications mineures, la note a été validée pour publication, sous réserve de modifications rédactionnelles.

Prélèvement de l'État

85. À la douzième session, Mme Theeuwes, auteur principal, a présenté les grandes lignes du document consacré aux prélèvements fiscaux des États et a sollicité des commentaires.

86. À la treizième session, elle a décrit le projet d'instructions sur le prélèvement fiscal dans les industries extractives. Élaboré à partir de la version précédente, ce projet récapitulait les différents instruments utilisés pour ventiler les recettes provenant de ces industries et les imposer. Mme Theeuwes a indiqué que, dans les industries extractives, la ventilation des recettes reposait essentiellement sur les accords de production, dont certains étaient fondés sur le partage des bénéfices et d'autres sur des régimes fiscaux particuliers.

87. L'auteur principal a expliqué les principaux régimes contractuels et fiscaux examinés dans cette note, qui aiderait les autorités fiscales dans leurs échanges avec les responsables décidant de la ventilation des recettes. Ces discussions devraient permettre d'éviter certaines incohérences au stade de la mise en œuvre. La note a été approuvée, sous réserve de modifications rédactionnelles.

88. Les Coordonnateurs du Sous-Comité de la fiscalité des industries extractives et du Sous-Comité des prix de transfert (questions pratiques) ont indiqué qu'il pouvait y avoir matière à l'élaboration d'une note d'orientation sur les questions relatives aux prix de transfert dans les industries extractives et ont fourni des

exemples et des conseils à ce sujet. Si une note d'orientation était adoptée à la quatorzième session, elle pourrait être intégrée au manuel. Il a été convenu que les deux Coordonnateurs allaient former un groupe restreint en vue de rédiger une note qui serait examinée en avril 2017.

I. Règlement des différends

89. À la douzième session, Kim Jacinto-Henares, Coordonnatrice du Sous-Comité de la procédure amiable et de la prévention et du règlement des différends, a résumé son rapport sur les travaux de ce dernier et présenté le sujet abordé ainsi que la méthode de travail adoptée. Elle a pointé du doigt le manque d'instructions concernant les modalités d'une procédure amiable ou d'autres procédures de prévention et de règlement des différends. Elle a ensuite invité six membres du Sous-Comité à s'exprimer sur différents sujets. Les exposés qui ont suivi étaient le fruit de deux réunions du Sous-Comité qui avaient eu lieu au cours des 12 mois précédents, l'une à l'Université des sciences économiques de Vienne et l'autre à New York.

90. Dans son intervention, Susana Bokobo, représentante de Repsol, a souligné combien il importait de disposer d'instructions appropriées sur le recours à la procédure amiable et a présenté un projet de cadre visant à actualiser cette procédure, en tenant compte du Plan d'action OCDE/G20. Les principes et les modalités de la procédure amiable étaient décrits dans ce projet et il a été demandé au Comité d'experts de donner son accord à la poursuite des travaux.

91. Norbert Roller, représentant de la Banque mondiale, a fait un exposé sur les accords préalables en matière de prix, dans lequel il a passé en revue les avantages et les inconvénients de ce type d'accords pour les administrations fiscales, d'une part, et pour les contribuables, de l'autre, soulignant que, dans les deux cas, le principal avantage de ces accords résidait dans la plus grande certitude qu'ils apportaient. Un accord préalable en matière de prix pouvait également donner au pays la possibilité de se familiariser avec le fonctionnement interne de la société à laquelle il avait affaire, ce qui pouvait se révéler utile par la suite. Il pouvait également lui permettre d'améliorer ses conditions d'investissement. Ce type d'accord pouvait toutefois présenter certains risques d'asymétrie lorsqu'une petite administration fiscale aux moyens limités traitait avec une entreprise multinationale. Les avantages devaient être mis en balance avec les risques, en fonction de la situation de chaque pays.

92. Arno Gildemeister, représentant de TÜV Rheinland AG, a présenté un document sur la médiation et les autres formes non contraignantes de règlement des différends, y compris la conciliation, les bons offices et l'expertise. L'avantage de cette démarche résidait dans l'intervention d'un intermédiaire neutre, qui pouvait renforcer l'objectivité du débat et réduire les asymétries de connaissances et d'informations. Elle pouvait néanmoins retarder une solution contraignante et, par conséquent, nuire à l'efficacité.

93. Jeffrey Owens, représentant de l'Université de sciences économiques de Vienne, a présenté un exposé sur l'arbitrage et les autres formes contraignantes de prévention et de règlement des différends. Il a estimé que les travaux du Sous-Comité avait permis de procéder à un examen préliminaire de l'arbitrage dans les

différentes conventions fiscales et souligné que ce type de clause figurait même dans les conventions conclues entre pays en développement.

94. M. Louie a présenté les changements qu'il était proposé d'apporter au Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune s'agissant des litiges entre administrations fiscales, à la lumière du rapport consacré à l'action 14 du Plan d'action OCDE/G20 qui portait sur la façon d'accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends. Dans cette optique, le Sous-Comité proposait de concevoir de nouveaux moyens d'améliorer les procédures amiables. Une modification des commentaires de l'article 25 du Modèle de convention fiscale a également été envisagée.

95. Après un échange de vues, le Comité d'experts a convenu qu'il fallait donner la priorité à l'élaboration d'un manuel des Nations Unies sur la prévention et le règlement des différends ainsi qu'à une mise à jour des instructions existantes sur la procédure amiable, comme indiqué par le Coordonnateur dans son document. Les instructions continueraient de viser en priorité à assurer la plus grande efficacité possible de toute procédure amiable engagée, tout en accordant la priorité aux bonnes pratiques. Quant au manuel, il aborderait de manière plus générale les questions que devait se poser tout pays souhaitant s'attaquer véritablement aux problèmes soulevés par la prévention et la résolution des différends en matière de fiscalité internationale, en particulier lorsque c'était nouveau pour lui. Il a été reconnu que les deux sujets étaient liés et complémentaires. La prise en compte des questions prioritaires ne se ferait pas au détriment de l'examen des autres aspects.

96. Il a été convenu que les modifications énoncées dans l'action 14 feraient l'objet d'un exposé distinct à la treizième session et que serait organisé un débat quant à l'opportunité d'apporter des modifications analogues au Modèle de convention lors de sa prochaine mise à jour, sans présupposer la conformité avec la démarche énoncée dans l'action 14.

97. A la douzième session, le Président académique de l'International Bureau of Fiscal Documentation, Pasquale Pistone, a présenté un document établi conjointement avec Philip Baker sur la question des droits des contribuables en cas de différend fiscal transfrontalier. Il a proposé l'élaboration d'un système à deux niveaux pour la conciliation et le règlement de ce type de différend, avec la participation des contribuables à tous les stades de la procédure. Ce système serait complété par un dispositif d'obligation de notification applicable à toutes les formes d'entraide internationale entre administrations fiscales, prévoyant des exceptions spécifiques pour les affaires dans lesquelles l'exercice effectif des prérogatives d'audit fiscal pourrait s'en trouver compromis.

98. M. Pistone a souligné que le Plan d'action et les projets du G20 et de l'OCDE en faveur de la transparence fiscale renforçaient les pouvoirs des administrations fiscales hors de leur territoire national mais ne disaient rien de la protection des droits des contribuables. La proposition constituait à ses yeux un moyen concret de combler cette lacune et de faire de la protection effective des droits des contribuables l'un des prochains enjeux à relever en matière de coordination fiscale internationale à l'échelle mondiale.

99. À la treizième session, la question n'a été que brièvement évoquée mais il a été souligné qu'il fallait continuer de travailler sur la question des mécanismes non contraignants de règlement des différends.

J. Imposition des projets de développement

100. A la douzième session, la Coordinatrice du Sous-Comité du régime fiscal applicable aux services a rappelé l'historique de la question de l'imposition des projets de développement et résumé le document consacré à la fiscalité des projets financés par des donateurs, qui avait été présenté à la troisième session du Comité d'experts en 2007 et contenait des instructions à ce sujet. Elle a souligné qu'à la treizième session le Pacte fiscal international, le FMI et d'autres entités avaient étudié les différents moyens de progresser dans ce domaine. Il a été noté qu'il pourrait s'agir d'un point intéressant pour la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales. Dans cette optique, une réunion avec les donateurs serait essentielle et le Pacte fiscal international et d'autres pourraient éventuellement contribuer à son organisation. La Coordinatrice et M. Sasseville allaient organiser de nouvelles consultations avec d'autres acteurs intéressés, afin de mettre à jour le document et, si possible, d'organiser la réunion.

K. Mesures d'incitation fiscale

101. À la douzième session, Christophe Waerzeggers, représentant du FMI, a décrit dans les grandes lignes les travaux du FMI sur la question des mesures d'incitation fiscale pour les pays en développement et résumé le rapport d'octobre 2015 sur l'utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu. Ce rapport avait été établi conjointement par les services du FMI, le Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, le Groupe de la Banque mondiale et l'Organisation des Nations Unies, à la demande du Groupe de travail sur le développement du G20. Il a été souligné que les pays étaient souvent poussés à attirer les investissements au moyen d'incitations fiscales, alors même que celles-ci réduisaient leur assiette fiscale sans conduire à une augmentation tangible des investissements.

L. Renforcement des capacités

102. À la douzième session, Dominika Halka et Harry Tonino, membres du Secrétariat, ont rendu compte des progrès accomplis dans la conception et la mise en œuvre du programme des Nations Unies pour le renforcement des capacités en matière de coopération fiscale internationale. Ils ont fait le point sur les activités menées dans chacun des principaux domaines d'intervention, à savoir les conventions concernant les doubles impositions, les prix de transfert et la protection de l'assiette fiscale des pays en développement. Ils ont en outre évoqué les travaux réalisés dans le cadre de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, une initiative conjointe du FMI, de l'OCDE, de l'ONU et du Groupe de la Banque mondiale visant à appuyer le renforcement des capacités des pays en développement en matière fiscale.

103. Les intervenants ont souligné que le champ du programme des Nations Unies avait progressivement été étendu à la mise en œuvre de projets de coopération technique au niveau des pays. Ils ont également décrit les progrès réalisés dans l'élaboration de la version en ligne du cours introductif des Nations Unies sur les conventions concernant les doubles impositions, qui permettait de s'initier aux

principes fondamentaux et au contenu type des conventions fiscales ainsi qu'à leur nature, leurs objectifs et leurs effets.

104. M. Arnold a exposé les grandes lignes deux dossiers pratiques sur la protection de l'assiette fiscale des pays en développement, qui portaient principalement sur l'imposition des recettes provenant des services et sur les paiements d'intérêts entraînant une érosion de la base d'imposition. Au cours du débat qui a suivi, il a été demandé que le champ des activités de renforcement des capacités soit élargi au domaine de la fiscalité indirecte. Certains ont estimé que les initiatives dans ce domaine devaient se concentrer avant tout sur la taxation de l'énergie et sur la TVA dans le secteur des industries extractives, en s'appuyant sur les travaux réalisés par le Comité d'experts par l'intermédiaire de son Sous-Comité de la fiscalité des industries extractives des pays en développement. Il a été demandé que soit encore renforcée la coopération avec les organisations régionales, y compris les communautés économiques régionales en Afrique, et que des activités soient également organisées en Amérique latine et dans les Caraïbes. Il a été souligné que pour que les activités soient élargies à d'autres thèmes et à d'autres régions, des ressources financières et humaines supplémentaires allaient être nécessaires.

105. À la treizième session, Mme Halka et M. Tonino ont fait le point sur les activités menées depuis la douzième session, y compris dans le cadre de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, et sur les préparatifs de la Réunion spéciale du Conseil économique et social sur la coopération internationale en matière fiscale.

106. M. Tonino a indiqué que des avancées avaient été réalisées dans la mise à jour du Manuel des Nations Unies sur plusieurs aspects de la protection de l'assiette fiscale des pays en développement ainsi que dans l'élaboration de dossiers pratiques sur la protection de l'assiette fiscale des pays en développement, qui étaient destinés à compléter le Manuel. Il a en outre rappelé que deux activités de renforcement des capacités avaient été organisées : a) un cours sur les prix de transfert, dispensé à Antananarivo du 14 au 17 novembre 2016, et b) une mission de pays effectuée à Quito du 28 novembre au 1^{er} décembre 2016 en conclusion du projet de coopération technique sur les prix de transfert à l'intention de l'administration fiscale équatorienne.

107. M. Tonino a indiqué que la version numérique du cours introductif des Nations Unies sur les conventions concernant les doubles impositions avait été achevée, qu'elle était en phase de test et serait mise à la disposition des administrations fiscales des pays en développement au début de 2017.

108. Au cours des débats qui ont suivi, les travaux effectués ont été salués et un appel a été lancé pour que soit élaborée, en plus du cours sur les conventions concernant les doubles impositions, une formation en ligne sur les prix de transfert et que ces deux enseignements soient disponibles en anglais, en français et en espagnol.

M. Commerce international de marchandises – questions fiscales

109. À la douzième session, Enrico Martino a présenté ce point de l'ordre du jour, y compris le document du secrétariat donnant un aperçu du *Guide de l'Organisation mondiale des douanes sur l'évaluation en douane et les prix de transfert* (2015). Un

représentant de l'Organisation mondiale des douanes, Ian Cremer, a décrit les travaux menés par l'organisation, en coopération avec l'OCDE, la Banque mondiale et la Chambre de commerce internationale et a noté que l'interaction entre les douanes et les régimes de prix de transfert était une question à laquelle une grande importance avait été accordée ces dernières années.

110. Il a été noté que ce Guide traitait de la façon dont les administrations douanières pouvaient tirer parti des informations disponibles sur les prix de transfert rassemblées à des fins d'imposition directe lorsqu'elles étaient confrontées à des opérations entre parties liées et également examiner l'impact des ajustements des prix de transfert sur la valeur en douane des biens importés.

111. M Cremer a noté que l'accent était mis désormais sur la fourniture d'instructions complémentaires aux administrations douanières sur la façon d'analyser et d'interpréter les documents relatifs aux prix de transfert pouvant être utiles à cet égard. Pour ce qui était de l'impact des ajustements effectués après importation à des fins de fixation des prix de transfert, la question clé était de savoir dans quels cas, de tels ajustements devraient éventuellement être pris en considération par les administrations douanières dans la détermination de la valeur en douane des marchandises importées.

112. Le Guide soulignait qu'il importait d'encourager les administrations douanières et fiscales à établir des lignes de communication bilatérales afin d'échanger, si possible, des connaissances, des compétences et des données, ce qui permettrait de s'assurer que chaque autorité est en mesure d'avoir l'image la plus complète des activités d'un groupe d'entreprises multinationales et de ses antécédents en matière de conformité, et puisse prendre des décisions en connaissance de cause concernant le montant exact des sommes dues.

113. Les membres et les observateurs ont noté l'importance de ces travaux et la Coordonnatrice du Sous-Comité sur l'article 9 (entreprises associées) : prix de transfert a noté que des références à ces travaux et à ces questions figureraient dans la version 2017 du Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement.

114. M. Martino, M Cremer et les autres personnes ayant participé à ces travaux, maintenant achevés, ont été remerciés pour leurs contributions.

N. Article 23 A (Méthode de l'exemption) : point de vue minoritaire sur l'inclusion du paragraphe 4

115. En 2014, à la dixième session, le Comité avait décidé d'adopter à la prochaine version du Modèle de convention un nouveau paragraphe 4 à l'article 23 A, correspondant à celui du Modèle de convention de l'OCDE. Un libellé reflétant le point de vue minoritaire, opposé à un tel paragraphe 4, serait, comme convenu lors de la dixième session, inclus dans les commentaires de l'article 23 A de la prochaine version du Modèle de convention. Le texte reflétant le point de vue minoritaire n'avait pas pu être adopté à la onzième session. À la douzième session, certains membres avaient indiqué qu'ils ne voyaient plus la nécessité de refléter ce point de vue minoritaire. La question n'a pas été examinée à la treizième session. Au cas où certains membres préféreraient encore que ce point de vue soit pris en compte, il faudrait que cet aspect soit réglé à la quatorzième session.

O. Questions diverses

116. En 2014, à sa dixième session, le Comité a noté qu'il fallait absolument veiller à ce que les principaux documents établis par le Comité, tels que le Modèle de convention et le Manuel sur les prix de transfert, soient traduits dans toutes les langues officielles de l'ONU afin d'en optimiser l'efficacité. Il a demandé que des efforts soient faits, y compris par les donateurs potentiels, pour que ces traductions soient réalisées dans les plus brefs délais et qu'elles soient de qualité.

Chapitre V

Dates et ordre du jour provisoire de la quatorzième session du Comité et dates de la quinzième session du Comité

117. L'ordre du jour provisoire de la quatorzième session, qui se tiendra du 3 au 6 avril 2017 à New York, comme décidé par le Conseil économique et social, sera le suivant :

1. Ouverture de la session par le Président du Comité.
2. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux.
3. Examen des questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale :
 - a) Questions relatives à la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement :
 - i) Article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne) : modifications apportées au Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune dans le domaine du trafic international et modifications similaires possibles du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions;
 - ii) Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices :
 - a. Modifications possibles aux articles et commentaires (y compris l'ordre et la numérotation des dispositions);
 - b. Possibilités de révision des conventions pour tenir compte de modifications ultérieures de la législation;
 - iii) Article 12 (Redevances) : modifications possibles des commentaires sur l'article 12 concernant :
 - a. L'équipement industriel, commercial ou scientifique;
 - b. Les paiements pour les logiciels;
 - b) Questions diverses :
 - i) Mise à jour du Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement – rapport du Coordonnateur sur le processus éditorial;
 - ii) Manuel sur les industries extractives :
 - a. Projet de note d'orientation sur certaines questions relatives aux prix de transfert dans les industries extractives, en coopération avec le Sous-Comité sur l'article 9 (Entreprises associées) : prix de transfert;
 - b. Point sur le processus éditorial;
 - iii) Imposition des projets de développement;

- iv) Procédure amiable – prévention et règlement des différends, y compris les mises à jour possible du Modèle de convention des Nations Unies;
 - v) Renforcement des capacités;
 - vi) Questions de fiscalité environnementale intéressant les pays en développement;
 - vii) Autres questions à examiner, y compris les suggestions concernant les procédures et les travaux futurs du Comité.
4. Ordre du jour provisoire de la quinzième session du Comité.
 5. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa quatorzième session.

118. Le Comité a décidé de tenir sa session de 2017 à Genève, du 17 au 20 octobre 2017.

Chapitre VI

Adoption du rapport du Comité sur les travaux de ses douzième et treizième sessions

119. Le Comité a approuvé et adopté le présent rapport pour présentation au Conseil économique et social, le texte devant être arrêté après les sessions.

