

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

**Rapport sur les travaux de sa onzième session
(19-23 octobre 2015)**



Nations Unies • New York, 2016



Note

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

Table des matières

<i>Chapitre</i>	<i>Page</i>
I. Introduction	4
II. Organisation de la session	6
III. Discussion et conclusions concernant les questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale	7
A. Article 1 (Personnes visées) : application des dispositions conventionnelles aux entités hybrides	7
B. Article 5 (Établissements stables) : signification de l'expression « projets connexes »	9
C. Article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne)	10
D. Article 9 (Entreprises associées) : questions concernant la prochaine mise à jour du Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement	12
E. Article 12 (Redevances) : signification de l'expression « équipement industriel, commercial ou scientifique » et questions concernant les paiements relatifs aux logiciels	14
F. Article 26 (Échange de renseignements) : projet de code de conduite	15
G. Imposition des services techniques	16
H. Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (articles divers)	18
I. Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement	20
J. Imposition des industries extractives	21
K. Règlement des différends	22
L. Renforcement des capacités	25
M. Questions fiscales relatives au commerce international des biens	26
N. Article 23 A, paragraphe 4 – point de vue minoritaire	27
O. Questions diverses	27
IV. Dates et ordre du jour provisoire de la douzième session du Comité	28
V. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa onzième session	30

Chapitre I

Introduction

1. Conformément à la résolution 2004/69 et à la décision 2015/214 du Conseil économique et social, la onzième session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale s'est tenue à Genève du 19 au 23 octobre 2015.

2. Ont assisté à la onzième session du Comité d'experts 24 membres du Comité et 169 observateurs. On trouvera ci-après la liste des membres du Comité présents à la session (bien que chaque membre ait siégé à titre individuel, le pays l'ayant désigné est indiqué entre parenthèses) : Noor Azian Abdul Hamid (Malaisie); Mohammed Amine Baina (Maroc); Bernadette May Evelyn Butler (Bahamas); Andrew Dawson (Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord); Johan Cornelius de la Rey (Afrique du Sud); El Hadji Ibrahima Diop (Sénégal); Kim Jacinto-Henares (Philippines); Liselott Kana (Chili); Toshiyuki Kemmochi (Japon); Cezary Krysiak (Pologne); Armando Lara Yaffar (Mexique); Wolfgang Karl Lasars (Allemagne); Henry John Louie (États-Unis d'Amérique); Enrico Martino (Italie); Eric Nii Yarboi Mensah (Ghana); Ignatius Kawaza Mvula (Zambie); Carmel Peters (Nouvelle-Zélande); Jorge Antonio Deher Rachid (Brésil); Pragya S. Saksena (Inde); Christoph Schelling (Suisse); Stig B. Sollund (Norvège); Xiaoyue Wang (Chine); Ingela Willfors (Suède); Ulvi Yusifov (Azerbaïdjan).

3. Les observateurs des pays ci-après étaient présents à la session : Afrique du Sud, Allemagne, Angola, Arabie saoudite, Argentine, Autriche, Belgique, Brésil, Chine, Espagne, Fédération de Russie, Koweït, Luxembourg, Malaisie, Mexique, Norvège, Pays-Bas, Philippines, Singapour, Slovaquie, Suisse, Trinité-et-Tobago, Turquie.

4. Étaient également présents les observateurs des organisations intergouvernementales suivantes : Commission européenne, Fonds monétaire international, Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), CNUCED. D'autres observateurs représentaient la société civile, des entreprises, ou ont participé à titre personnel.

5. Pour la onzième session, le Comité a examiné l'ordre du jour provisoire et la documentation qui suivent (E/C.18/2015/1) :

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

- iii) Article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne) :
 - a. Signification et champ d'application de l'expression « activités auxiliaires »;
 - b. Application de l'article à la navigation de croisière;
 - c. Autres questions relatives aux commentaires;
- iv) Érosion de la base d'imposition et transfert des bénéficiaires;
- v) Article 12 (Redevances) :
 - a. Signification de l'expression « équipements industriels, commerciaux et scientifiques »; et
 - b. Questions concernant les paiements relatifs aux logiciels;
- vi) Article 26 (Échange de renseignements) : projet de code de conduite;
- vii) Imposition des services :
 - a. Article sur les services techniques;
 - b. Questions diverses;
- b) Questions diverses :
 - i) Questions concernant la prochaine mise à jour du Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement;
 - ii) Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement;
 - iii) Imposition des industries extractives;
 - iv) Imposition des projets de développement;
 - v) Renforcement de capacités;
 - vi) Règlement des différends : questions d'arbitrage concernant les pays en développement et solutions envisageables;
 - vii) Questions fiscales relatives au commerce international des biens.
- 4. Dates et ordre du jour provisoire de la douzième session du Comité.
- 5. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa onzième session.

Chapitre II

Organisation de la session

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

6. Le 19 octobre 2015, le Président du Comité, M. Armando Lara Yaffar, a ouvert la onzième session du Comité. Il a ensuite invité le Directeur du Bureau du financement du développement du Département des affaires économiques et sociales, M. Alexander Trepelkov, à prendre la parole au nom du Secrétaire général de l'ONU.

7. M. Trepelkov a résumé pour les membres du Comité et les observateurs les principaux faits nouveaux survenus en juillet et septembre 2015 dans le domaine du développement durable et son financement. Il a rappelé qu'au Sommet des Nations Unies consacré à l'adoption du programme de développement pour l'après-2015, qui s'est tenu à New York en septembre 2015, les États Membres ont adopté le Programme de développement durable à l'horizon 2030, une vision universelle et porteuse de transformation visant à créer un monde à l'abri de la pauvreté, de la faim, de la maladie et de la misère, tout en préservant l'environnement.

8. La mise en œuvre du Programme 2030 bénéficiera de l'appui du Programme d'action d'Addis-Abeba issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, que les États Membres ont adopté en juillet 2015. Le Programme d'action d'Addis-Abeba se veut un nouveau cadre mondial de financement du développement durable mettant en adéquation l'ensemble des flux financiers, les politiques et les priorités économiques, sociales et environnementales.

9. M. Trepelkov a noté que la mobilisation des ressources nationales était au centre du développement durable, et que le Programme d'action d'Addis-Abeba a souligné la prise de conscience croissante de l'importance de la fiscalité en tant que moyen de cette mobilisation en faveur du développement durable. Il a insisté sur les engagements pris dans ce Programme par les États Membres, relativement à plusieurs domaines de la politique fiscale qui visent à accroître les ressources nationales et à lutter contre l'évasion et la fraude fiscales, et à lutter contre les flux financiers illicites. Les efforts des pays se concentreront sur plusieurs domaines clefs, notamment l'administration, les politiques et les mesures d'incitation fiscales, ainsi que sur le renforcement des capacités et de la coopération internationale en matière fiscale. Les États Membres et la communauté internationale se sont engagés à aider les pays en développement dans ces domaines.

10. M. Trepelkov a en outre souligné que les États Membres ont décidé, pour renforcer le Comité, d'en accroître la participation auprès du Conseil économique et social par le biais de sa réunion spéciale consacrée à la coopération internationale en matière fiscale. Par ailleurs, à compter de 2016, le Comité se réunira deux fois par an. M. Trepelkov a fait savoir au Comité que ses futurs membres seraient nommés par le Secrétaire général, après consultation des États Membres.

11. Le Président a ensuite présenté au Comité l'ordre du jour provisoire, publié sous la cote E/C.18/2015/1, qui l'a adopté, hormis le fait que le point 3 b) iv) sur l'imposition des projets de développement ne serait pas examiné lors de la onzième session, mais plutôt reporté à la douzième session, en raison de l'ordre du jour extrêmement chargé et de l'absence de fait nouveau à rapporter.

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

Chapitre III

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

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

13. Lors de la neuvième session, M. Louie avait rendu compte de l'application des dispositions conventionnelles aux paiements effectués par l'intermédiaire d'entités dites hybrides (lesquelles sont définies différemment par les partenaires à la convention en ce qui concerne leur transparence ou leur opacité du point de vue fiscal). Il avait ultérieurement élaboré un document de séance dans lequel il proposait certaines modifications à l'Article premier du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et à son commentaire¹. À la suite d'une discussion sur cette question lors de la dixième session, M. Louie avait été prié d'établir un document actualisé sur la question, en prenant en considération les avis et commentaires reçus, pour examen à la onzième session (voir E/C.18/2015/3).

14. Lorsqu'il a présenté le document mentionné ci-dessus, M. Louie a indiqué que la question soulevée était celle de savoir comment fonctionne une convention fiscale bilatérale dans le cas d'un paiement effectué par l'intermédiaire d'une entité différemment considérée par les deux États parties au traité. Dans ce cas, l'État à partir duquel un versement est effectué (pays de la source) peut considérer l'entité bénéficiaire comme une entité fiscalement opaque, c'est-à-dire qu'il estime que l'imposition devrait intervenir au niveau de cette entité et non au niveau des personnes qui y participent. L'État contractant où réside l'entité bénéficiaire peut cependant considérer cette dernière comme fiscalement transparente, c'est-à-dire qu'il estime que le bénéfice reçu devrait être imposé non au niveau de l'entité mais au niveau des partenaires ou des propriétaires de l'entité, même en l'absence de distribution.

15. C'est dans ce cadre que M. Louie a fait le tableau des conséquences indésirables suivantes, qui risquent d'intervenir lorsqu'on l'applique une convention fiscale à un tel paiement : a) une double imposition résultant de la non-application des dispositions de la Convention; b) une non-imposition résultant de l'octroi non justifié du bénéfice de la Convention, par exemple à un résident d'un État tiers; ou c) l'octroi du bénéfice de la Convention à un niveau inapproprié.

16. S'agissant de la disposition qu'il est proposé d'inclure dans le Modèle de convention des Nations Unies, le bénéfice de la Convention ne serait accordé aux actionnaires de l'État tiers que si un mécanisme d'échange de renseignements est en place entre l'État de la source et l'État tiers. Un tel mécanisme permet de s'assurer que l'État de la source puisse demander des renseignements sur les propriétaires de l'entité pour qu'ils bénéficient des avantages qui leur sont dus au titre de la convention.

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

17. Plusieurs participants ont exprimé leur préoccupation quant à l'application du traité à l'État tiers. Un observateur a noté que si la proposition s'applique à un pays tiers, il est possible que deux conventions fiscales s'appliquent. Si l'État tiers estime que l'entité est opaque, alors il doit pouvoir demander à bénéficier des dispositions de la convention. Dans le même temps, si les actionnaires voient l'entité comme fiscalement transparente, ils doivent être en mesure de se prévaloir du traité pour ce qui concerne les revenus partagés. Cet observateur a estimé à ce sujet que l'échange de renseignements ne suffit pas pour répondre à la question du conflit de qualification.

18. Un membre du Comité a fait observer que le bénéfice du traité devrait être limité aux entités fiscalement transparentes et aux participants à celles-ci résidant dans le même pays. Selon lui, le traité ne devrait pas s'appliquer à l'égard d'un État tiers. Exemple a été donné d'une nouvelle législation dans un pays où une fiducie commerciale est jugée transparente dès lors que ses actionnaires ou porteurs de parts sont de différents pays. En pareil cas, on ne voit pas très bien comment la disposition s'appliquerait à plusieurs propriétaires de plusieurs pays. En outre, le même membre a indiqué que la démarche proposée ne devrait être applicable que si elle est prévue dans le traité concerné.

19. M. Louie a expliqué que si, dans un tel cas, un pays doté d'une telle législation considérerait la fiducie commerciale comme fiscalement transparente, alors le pays de la source appliquerait le traité au niveau des actionnaires, après avoir appliqué le critère du « bénéficiaire effectif ». Au cas où l'un des actionnaires est un résident d'un pays tiers n'ayant pas de convention fiscale avec le pays de la source, alors il n'y a pas d'avantage à tirer d'une convention fiscale sur la part du revenu allouée au résident de l'État tiers. Dans le cas d'un traité entre l'État de la source et l'État tiers, l'application de ce traité dépendrait de la manière dont l'État tiers considère l'entité dans l'État de résidence. Si la fiducie commerciale est considérée comme une société, alors le résident actionnaire de l'État tiers ne prend pas en compte le revenu de la source et il n'y a donc pas lieu d'appliquer le traité. Toutefois, si l'État tiers a estimé que la fiducie commerciale est fiscalement transparente, c'est-à-dire s'il prend en compte le revenu du pays de la source sur une base réelle au moment de l'imposition, alors le bénéfice de la convention fiscale entre l'État tiers et le pays de la source sera accordé.

20. M. Louie a estimé que cet aspect devrait être mentionné dans le traité pour garantir son application.

21. S'agissant de la question de l'application des dispositions du traité aux actionnaires de pays tiers, même lorsqu'il n'y a pas de convention entre l'État tiers et le pays de la source, les avis sont restés partagés. Certains observateurs ont exprimé l'avis que si les trois États considèrent l'entité de l'État du résident comme fiscalement transparente, l'actionnaire résident dans l'État tiers devrait logiquement être en mesure de demander à bénéficier des dispositions de la Convention. Les membres ont considéré que, dans la mesure où il n'y a pas de traité entre l'État tiers et l'État de la source, il n'y a pas de traité à appliquer.

22. Certains membres du Comité ont exprimé l'avis que, puisque le Modèle de convention visait principalement à aider les fonctionnaires des administrations fiscales dans les pays en développement, approfondir les détails à un point tel pour des pays autres que les États contractants à un traité serait plus source de confusion que d'aide.

23. M. Louie a répondu à cet égard que la clarification avait pour but de mieux guider les pays en développement, pour que les avantages procurés par le traité soient accordés lorsque l'investisseur est imposé, et que ces avantages ne soient pas accordés lorsque l'investisseur n'est pas imposé dans l'État tiers.

24. Un autre problème pourrait se poser lorsque l'entité dans l'État n'est pas considérée comme transparente par le pays de la source et est véritablement opaque, et paie l'impôt dans l'État tiers. Dans ce cas, il peut être demandé à l'État de la source de renoncer à ses droits en matière d'imposition, de façon à éviter le scénario de double imposition que l'État de résidence aura créé par sa classification. Les observateurs de certains pays pensent nécessaire de se pencher de près sur la question et peut-être exiger de l'État de résidence qu'il résolve le problème, au lieu de « l'exporter » dans le pays de la source. Sur ce point, M. Louie a indiqué qu'en tout état de cause il serait attendu du pays de la source qu'il accorde les dispositions du traité une fois seulement, et non pas deux, pour un même revenu.

25. Dans les cas où deux traités pourraient s'appliquer, étant donné que tout État partie à deux traités est censé respecter l'un et l'autre, il a été précisé qu'il conviendrait d'appliquer le traité prévoyant la plus faible retenue fiscale de façon à satisfaire aux deux traités.

26. En conclusion, et à la lumière des discussions, M. Louie a proposé de réviser la formulation du commentaire de l'article premier avant la prochaine réunion. Lors de la révision, les points ci-après seraient abordés :

a) Dans les cas où deux traités peuvent s'appliquer, la nouvelle formulation permettra de préciser que la disposition respecte les deux traités et la nécessité de les respecter tous deux. Ce qui revient, en pratique, à appliquer le traité offrant le plus bas taux de retenue fiscale;

b) Le pays de la source libèrera de l'impôt le revenu imposé par l'autre État contractant, mais non tous les revenus. On évitera ainsi les situations de double non-imposition;

c) Des dispositions devraient être prises pour que les autorités compétentes puissent convenir de la façon dont la règle devrait s'appliquer en pratique;

d) Le nouveau libellé précisera que le pays de la source pourra libérer un même revenu de l'impôt une fois (et une fois seulement).

27. Le Comité a souscrit à cette proposition et a remercié M. Louie pour son travail sur cette question, ainsi que pour son exposé.

B. Article 5 (Établissements stables) : signification de l'expression « projets connexes »

28. Viktoria Wöhrer, qui a apporté son concours sur cette question lors de son stage auprès du Secrétariat, a présenté un document sur la signification de l'expression « le même projet ou un projet connexe », utilisée à l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention. Ce document est une version actualisée des documents présentés aux neuvième et dixième sessions du Comité.

29. Lors de sessions précédentes, le Comité avait décidé que la présence physique était indispensable à l'appui d'une imposition au titre de l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention. Le Comité s'est penché sur les propositions formulées dans le document mentionné ci-dessus et, après y avoir apporté de nouvelles modifications, a décidé d'inclure dans les commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 5 un nouveau paragraphe (par. 12.1) précisant que, selon l'interprétation classique de l'alinéa b), la présence physique d'individus ayant qualité de salariés, ou de membres du personnel de l'entreprise assurant les services, dans l'État de la source, est nécessaire pour que soit constitué un établissement stable dans cet État, tout en reconnaissant que certains membres du Comité n'étaient pas d'accord. L'avis de ces membres serait exposé comme suit dans le commentaire :

Selon un point de vue minoritaire, l'exigence de présence physique n'est plus pertinente pour que l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5 s'applique, étant donné que le cycle économique peut être mené à bien sans cette présence. S'il est vrai que certaines de ces préoccupations peuvent être abordées par l'adoption de l'article relatif aux honoraires rémunérant les services techniques, cet article ne couvre pas l'ensemble des services visés par l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5.

30. Le Comité a également décidé d'ajouter un nouveau paragraphe 12.2 précisant que seuls les bénéfices tirés de services assurés dans l'État de la source étaient imposables dans cet État.

31. En outre, à sa dixième session, le Comité a demandé que des modifications soient apportées au projet de commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 5, en introduisant des exemples destinés à préciser qu'il importait de considérer à la fois le point de vue du prestataire de services et celui du client pour déterminer ce qui constitue « le même projet ou un projet connexe ». Le Comité est convenu d'inclure une telle clarification. Avec cette reconnaissance explicite de l'importance d'une démarche soucieuse du client, le commentaire incorporerait la prise en compte d'un certain nombre de facteurs majeurs, comme la question de savoir si les projets sont prévus sur un même lieu, s'ils vont généralement s'inscrire dans le cadre d'un seul et même contrat, si les services sont fournis dans le temps, si les projets résultent d'un même appel d'offres ou d'un même processus de négociation, si chaque projet peut être livré ou accepté séparément, ou si une personne raisonnable n'aurait pas conclu le contrat en tant que projet distinct.

32. Dans le projet de paragraphe 12.5 du commentaire, l'expression « entreprise associée » serait remplacée par l'expression « entreprise étroitement liée » pour établir une distinction avec la notion d'« entreprise associée » figurant à l'article 9. Une définition correspondant à celle figurant dans l'Action 7 du Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, de l'Organisation de coopération et de développement économiques/Groupe des Vingt serait mise à profit.

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

33. M. Cezary Kyrsiak, Coordonnateur du Sous-Comité chargé de l'article 8 : Questions relatives aux transports, a fait rapport sur ses travaux, qui consistaient à étudier l'article 8 et son commentaire, et à proposer toute modification utile à ce

commentaire. Dans le cadre de son mandat, les travaux du Sous-Comité se sont principalement concentrés sur la portée de la notion des « activités auxiliaires » et la question de l'application de l'article 8 à la navigation de croisière.

Portée de la notion des « activités auxiliaires »

34. M. Krysiak a noté que si la formulation dans l'article du membre de phrase « les bénéficiaires provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs » est identique, les commentaires relatifs au Modèle de convention et ceux du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, de l'OCDE, décrivent la portée de l'application de cet article dans des termes différents. Tous deux considèrent le champ d'application de l'article 8 comme incluant les bénéficiaires que l'entreprise réalise grâce au transport de voyageurs ou de marchandises dans le trafic international. La différence, toutefois, est que le commentaire du Modèle de convention prévoit, dans sa vision de ce que cela implique, les profits provenant des activités « auxiliaires », tandis que le commentaire du Modèle de l'OCDE comprend les bénéficiaires provenant des activités dites « accessoires ». Le terme utilisé dans le Modèle de l'OCDE a été modifié, tout au moins en partie, afin d'établir une distinction avec l'expression « préparatoire ou auxiliaire » employée au paragraphe 4 de l'article 5, ainsi que le note le document du Secrétariat présenté à la dixième session du Comité. La différence entre les usages s'explique par la citation du commentaire du Modèle de convention, reprise de la version d'avant 2005 du commentaire du Modèle de l'OCDE avant l'introduction de cette modification.

35. Le Sous-Comité s'est réuni pendant la onzième session du Comité et, comme l'a indiqué M. Krysiak, n'a pu parvenir à établir une différence franche entre les « activités auxiliaires » du Modèle de convention et les « activités accessoires » du Modèle de l'OCDE. Compte tenu de cela, et afin d'éviter les confusions que pourraient induire ces différences de terminologies lorsqu'il n'y a pas de différence de sens manifeste et volontaire, le Sous-Comité a préconisé l'adoption du terme « accessoire ». Le Sous-Comité a pu constater que le commentaire du Modèle de l'OCDE était plus clair pour l'article 8 (par. 4 à 14.1) sur la question des activités « accessoires » et a recommandé que le Modèle de convention adopte le même texte.

36. Au cours du débat qui a suivi, quelques désaccords se sont fait entendre entre les participants sur cette question. Certains ont appuyé la proposition du Sous-Comité, mais d'autres ont estimé que le terme « accessoire » était plus large, dans son application, que le terme « auxiliaire », dans la mesure où il pouvait créer une possibilité plus large de « traitement spécial » des bénéficiaires et de l'imposition dans le cadre d'une utilisation normale des principes des articles 5 et 7, et conduire à des pertes de revenus non justifiées pour les États dans lesquels de telles activités lucratives se déroulent.

37. D'autres ont souligné que, même parmi les pays de l'OCDE, certaines réserves étaient émises quant à l'application de cet article. Des participants ont fait observer le caractère prêtant à confusion des deux expressions « activités auxiliaires » et « activités accessoires », et ont recommandé que la signification de ces deux expressions soit précisément explicitée, sur la base d'exemples clairs.

38. En conclusion, le Comité a demandé au Sous-Comité de revoir la rédaction du projet de commentaire sur l'article 8, en donnant des exemples divers et clairs des circonstances dans lesquelles l'article devrait être applicable et, selon que de besoin, en notant les préoccupations soulevées au cours du débat.

Application de l'article 8 aux activités de navigation de croisière

39. Afin de vérifier si l'article 8 s'appliquait à la navigation de croisière, le Sous-Comité a examiné les commentaires sur l'article 8, relatifs à sa portée. Il a noté qu'ainsi que le Secrétariat l'avait mentionné en 2014, l'article 8 s'applique aux « bénéfiques du transport des passagers » en trafic international (le paragraphe 10 du commentaire du Modèle de convention incorporait le paragraphe 4 du commentaire du Modèle de l'OCDE d'avant 2005). Il a conclu que la navigation de croisière entraînait dans le champ de l'expression « trafic international » en tant que transport de passagers, comme précisé dans le Modèle de l'OCDE. En outre, le Sous-Comité a recommandé que le commentaire du Modèle de convention suive le commentaire actualisé du Modèle de l'OCDE quant à la définition du « trafic international » figurant à l'article 3, en mentionnant expressément la croisière comme exemple de transport international.

40. Le Comité a approuvé dans leur principe les recommandations émises par le Sous-Comité sur l'inclusion des activités de navigation de croisière dans le champ d'application de l'article 8 et lui a demandé de proposer les mises à jour du commentaire qui, de ce fait, s'imposaient. Il conviendrait également de noter un point de vue minoritaire selon lequel les activités de croisière n'entreraient pas dans le champ de l'article 8.

41. Le Comité a remercié le Sous-Comité pour ses travaux.

D. Article 9 (Entreprises associées) : questions concernant la prochaine mise à jour du Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement

42. M. Sollund, Coordonnateur du Sous-Comité chargé de l'article 9 (Entreprises associées) : prix de transfert, a présenté une note décrivant en détail les travaux récemment menés par le Sous-Comité, ainsi que le projet visant à aller de l'avant. Il a rappelé le mandat du Sous-Comité au Comité et a précisé que la première partie de ce mandat, la mise à jour du commentaire de l'article 9, est achevée, et que le commentaire actualisé a été adopté lors de la session précédente en vue de son inclusion dans la prochaine mise à jour du Modèle de convention. Depuis lors, le Sous-Comité a travaillé sur la deuxième partie de son mandat, suggérer une version mise à jour du Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement, en vue de son adoption par le Comité, proposant en particulier de nouveaux chapitres sur les services intragroupes et les actifs incorporels, et des orientations sur les accords de répartition des coûts et la restructuration des entreprises.

43. M. Sollund a souligné que le mandat du Sous-Comité précisait que les résultats du projet de Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, de l'OCDE/Groupe des Vingt, devraient être pris en

compte, et a insisté sur le fait que les mises à jour du Manuel sur les prix de transfert devraient, dans toute la mesure du possible, concorder avec les décisions consensuelles adoptées au titre du projet de Plan d'Action. Il a indiqué qu'une version actualisée du Manuel serait présentée à la douzième session du Comité, qui se tiendra en octobre 2016.

44. M. Sollund a fait observer que les travaux du Sous-Comité attireraient beaucoup l'attention parmi un large éventail de membres siégeant à titre individuel. Le Sous-Comité a accueilli avec plaisir deux nouveaux membres : M^{me} Melinda Brown (OCDE) et M. Ruslan Radzhabov (Service fédéral des impôts de la Fédération de Russie). Le Sous-Comité, compte tenu du nombre actuel de ses membres, a atteint sa taille maximale.

45. Depuis la précédente session du Comité, le Sous-Comité s'est réuni une fois à New York. Au cours de cette réunion, les discussions ont porté essentiellement sur le nouveau chapitre sur les services intragroupes. M. Sollund a fait observer que, par souci de transparence, un projet a été publié pour ce chapitre sur le site Web du Comité, à la page consacrée à sa onzième session.

46. Le chapitre comprend deux éléments principaux soit comment, d'abord, déterminer si un service a été rendu et, ensuite, comment se pencher sur la façon dont un tel service devrait être rémunéré. Les orientations fournies prennent en compte la perspective de l'entreprise, le pays où le service est fourni et le pays dans lequel est située l'entreprise qui assure la prestation du service. Les clefs de répartition, les frais indirects et les exonérations sont également discutés. M. Sollund a expressément remercié M. Michael Kobetsky, rédacteur principal du chapitre, pour son travail.

47. Pour les travaux à venir, le Sous-Comité mettra l'accent sur les biens meubles incorporels, la documentation et les restructurations d'entreprises. M. Giammarco Cottani sera le rédacteur principal pour les travaux relatifs aux biens meubles incorporels et aux restructurations. M. Joe Andrus assurera la révision du chapitre sur la documentation. M. Sollund a insisté sur le fait que les modifications apportées au chapitre sur la documentation seraient en accord avec les résultats du projet du Plan d'action de l'OCDE/Groupe des Vingt.

48. M. Sollund a proposé que la prochaine version du Manuel sur les prix de transfert soit réorganisée en trois parties. La première partie inclurait les questions de fond relatives aux prix de transfert. Dans la seconde partie, le Manuel apporterait des orientations sur les questions administratives. La troisième partie présenterait les pratiques de certains pays, et les positions d'autres pays seraient aussi les bienvenues. Selon M. Sollund, cette nouvelle structure faciliterait les travaux de correction/révision du Manuel. Le Comité a donné son aval pour cette nouvelle structure.

49. La réunion suivante du Sous-Comité a été programmée du 16 au 18 novembre 2015, à Santiago du Chili. Les projets d'orientations nouvelles ou actualisées seront publiés peu après sur le site Web du Comité. M. Sollund a fait observer que le Sous-Comité se réunirait probablement aussi en avril 2016 et que, le cas échéant, une autre réunion pourrait être programmée.

50. Au cours du débat, un membre du Comité a fait observer que les problèmes relatifs aux prix de transfert des biens meubles incorporels sapaient gravement la capacité des pays en développement, comme le sien, à collecter les taxes, et que ces questions devraient être étudiées plus avant. Il a été souligné que le Sous-Comité

devrait procéder à une analyse critique des résultats du projet du Plan d'action de l'OCDE/Groupe des Vingt avant de les incorporer au Manuel sur les prix de transfert. Ce même membre a indiqué que le seuil élevé de chiffre d'affaires, de 750 millions d'euros pour les rapports pays par pays, pourrait être trop élevé, en particulier en ce qui concerne les pays en développement. M. Sollund a répondu qu'il serait difficile de prescrire un seuil plus bas au niveau du Manuel, compte tenu de la nécessité de mettre en place des législations nationales cohérentes en la matière. Il a fait observer que cette question serait examinée par l'OCDE en 2020.

51. Le Coordonnateur du Sous-Comité et les participants sont convenus qu'il serait de la plus haute importance de faire traduire le plus rapidement possible le Manuel sur les prix de transfert dans les autres langues officielles, de façon à toucher un public plus large et à être efficace dans les orientations données.

52. Le Comité a remercié le Sous-Comité pour ses travaux.

E. Article 12 (Redevances) : signification de l'expression « équipement industriel, commercial ou scientifique » et questions concernant les paiements relatifs aux logiciels

53. Lors de sa dixième session, en 2014, le Comité a prié le Secrétariat d'élaborer une note contenant une proposition de texte visant à préciser la signification de l'expression « équipement industriel, commercial ou scientifique » dans le commentaire portant sur l'article 12, et à aborder la question de savoir si les paiements relatifs aux logiciels entraînent ou non, d'une quelconque façon, dans le champ d'application de l'article. Un document portant sur des questions plus vastes a été présenté par son auteur, M. Scott Wilkie. Une autre étude, préparée par le Secrétariat, a été présentée par M. Michael Lennard et M^{me} Anna Binder, qui a travaillé sur la question durant son séjour comme stagiaire auprès du Secrétariat.

54. Dans son exposé, M. Wilkie a noté qu'il importait d'examiner si l'article 12 du Modèle de convention était censé être axé sur l'État de résidence, ou sur l'État d'origine, en d'autres termes s'il était destiné à être appliqué dans le cadre des paramètres classiques des articles 5 et 7 ou, concrètement, à élargir le champ de ces articles pour en faire : a) une indication de l'imposition des bénéfices des entreprises indépendamment du fait de l'existence réelle d'un établissement stable, ou bien, b) une indication d'un établissement (réputé) permanent auquel les bénéfices d'une entreprise (redevances pour l'utilisation de l'actif de l'entreprise) seraient naturellement associés.

55. Selon M. Wilkie, la question se rapportant à un plus large examen de l'article 12 revenait à déterminer si les bénéfices d'entreprise gagnés par un non-résident en mettant sa propriété commerciale (biens autres que financiers) à la disposition d'une, ou sous les ordres d'une autre, entité dans l'État de la source, devraient être considérés comme équivalant à l'exercice par le propriétaire de ses affaires, qui en retirerait des bénéfices « au travers » du moyen de la propriété et en endossant la responsabilité de son usage. Certaines des options que le Comité pourrait éventuellement examiner consisteraient à limiter le champ d'application de l'article 12 à la participation aux bénéfices, ou à noter explicitement, éventuellement par une clarification dans le commentaire, que l'article 12 préserve

les droits d'imposition pour une mesure modifiée du revenu en fonction d'une « base nette ».

56. M. Lennard et M^{me} Binder se sont ensuite penchés sur un certain nombre de questions précises se rapportant aux équipements industriels, commerciaux ou scientifiques et aux paiements relatifs aux logiciels. S'agissant des équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, il a été noté que la référence à ce type d'équipement a été maintenue dans le Modèle de convention, en dépit de sa suppression du modèle de l'OCDE il y a de nombreuses années. Toutefois, il reste peu d'orientations quant à la signification de cette expression dans le commentaire du Modèle de convention. Quelques précisions envisageables ont été présentées en ce qui concerne : la définition de l'expression; la différence, dans ce contexte, entre une location et une vente de matériel; le traitement de la capacité de transmission; la relation entre l'article 12 et l'article 8.

57. S'agissant de la question des paiements relatifs aux logiciels, il a été remarqué que, si les paragraphes du commentaire du Modèle de l'OCDE consacrés à cette question ont été incorporés au paragraphe 12 du commentaire du Modèle de convention, ce commentaire ne prend que brièvement acte, et sans grand détail, du désaccord de certains membres du Comité avec l'opinion de l'OCDE selon laquelle les versements mentionnés dans certains paragraphes de l'OCDE ne sont *pas* des redevances. Il a été admis qu'il y avait quelque incertitude dans les orientations sur ces questions, et qu'une meilleure formulation serait la bienvenue.

58. Le Comité a remercié les intervenants pour leurs contributions et leurs communications. Compte tenu des questions soulevées pour examen lors de la présente session et des précédentes, un sous-comité sur l'article 12 (Redevances) a été créé et sera coordonné par M^{me} Saksena, avec le mandat suivant :

Sous-comité sur l'article 12 (Redevances)

Le Sous-Comité doit examiner les éventuelles améliorations à apporter aux commentaires sur l'article 12 (Redevances) du Modèle de convention des Nations Unies et également, si nécessaire, sur le texte même de cet article. Il a pour mandat de faire un premier rapport au Comité à sa douzième session, en 2016, en s'intéressant en priorité aux améliorations à apporter au commentaire sur les équipements industriels, commerciaux ou scientifiques et aux paiements relatifs aux logiciels qui sont le plus susceptibles d'être acceptées par le Comité, en vue de leur inclusion dans la prochaine version du Modèle de convention.

F. Article 26 (Échange de renseignements) : projet de code de conduite

59. Les discussions sur les échanges de renseignements ont été lancées par M. Lara, en sa qualité de Coordonnateur du Sous-Comité sur ces échanges. M. Lara a présenté un document sur une proposition de révision du Code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre la fraude et l'optimisation fiscales internationales. Il a expliqué que le Comité, lors de sa cinquième session, avait adopté un tel projet de code pour le soumettre à l'examen du Conseil économique et social. À l'époque, le Conseil en avait pris acte, mais

n'avait pas donné plus de suite. Compte tenu de faits nouveaux récents, le Sous-Comité a estimé qu'une bonne occasion se présentait pour mettre à jour le Code afin d'y incorporer ces faits nouveaux et de parvenir à une déclaration unifiée à l'appui des échanges automatiques de renseignements. Une proposition avait été présentée pour examen à la dixième session, en 2014, et la mouture actuelle tenait compte des questions soulevées à l'époque et depuis lors.

60. M. Lara a rappelé le travail accompli dans ce domaine par le projet du Plan d'action de l'OCDE/Groupe des Vingt, au cours duquel un nombre croissant de pays se sont engagés à échanger automatiquement des renseignements dans le but d'endiguer l'optimisation et la fraude fiscales. Il a demandé au Comité d'examiner la procédure la plus appropriée pour le Conseil économique et social et, par extension, pour l'Organisation des Nations Unies, l'objectif étant d'établir une déclaration claire de soutien à l'échange automatique de renseignements entre les pays. Après avoir discuté de la procédure, et uniquement dans le cas où un tel texte sera jugé nécessaire, le Comité pourra débattre de son contenu.

61. Le Comité et les autres participants sont convenus qu'il fallait une telle déclaration émanant du Conseil économique et social, étant donné qu'elle indiquerait clairement que l'Organisation des Nations Unies, en tant qu'organe mondial, est favorable à l'échange automatique de renseignements pour lutter contre l'optimisation et la fraude fiscales. Certains participants ont toutefois recommandé que les termes utilisés dans ce texte soient révisés afin d'aboutir à un document qui n'apparaisse pas comme juridiquement contraignant pour les pays, car cela constituerait un obstacle inutile à l'obtention d'un large soutien en sa faveur.

62. Après en avoir à nouveau discuté, et avec le concours du Secrétariat quant au format approprié à présenter au Conseil économique et social, le Comité a pris pour décision de principe que le Code devrait prendre la forme d'une résolution du Conseil, avec un projet à inclure dans le rapport du Comité, dans la partie traitant des mesures que le Conseil économique et social devrait prendre. Le Comité a recommandé que le Sous-Comité remanie le texte pour la réunion suivante du Comité. Le Secrétariat a été invité à faire des propositions initiales pour la structure et la formulation de ce texte.

G. Imposition des services techniques

63. Au cours de sa neuvième session, en 2013, le Comité a confirmé sa décision d'adopter un nouvel article traitant de l'imposition des services techniques. La formulation de l'article et la rédaction du commentaire y relatif faisaient partie du mandat plus large du Sous-Comité chargé du régime fiscal applicable aux services. Ce point a été présenté par la Coordonnatrice du Sous-Comité, M^{me} Liselott Kana, et M. Brian Arnold, consultant.

64. M. Arnold a présenté sa proposition de nouvel article sur les honoraires pour services techniques et son commentaire, et fait observer que l'étude de son document s'efforçait de tirer parti des observations formulées à la dixième session du Comité, des discussions menées lors d'une réunion du Sous-Comité, qui s'est tenue à New York en avril, et des commentaires sur un projet d'article distribué au Sous-Comité à l'issue de cette réunion.

65. M. Arnold a ensuite présenté les principaux changements apportés au texte depuis la dernière session, en conséquence des discussions et des observations, à savoir :

- Le terme « paiements » a été remplacé par « honoraires »;
- Une référence à la notion de « bénéficiaire effectif » a été ajoutée;
- La référence au remboursement des dépenses a été supprimée de la définition de l'expression « honoraires pour services techniques »;
- De nouvelles exclusions de la définition des « honoraires pour services techniques » ont été ajoutées;
- L'article XX.7, traitant des frais excessifs en raison d'une relation spéciale, a été ajouté.

66. Certaines modifications ont également été apportées au projet de commentaire, y compris à la rédaction initiale, pour tenir compte de la position minoritaire sur l'article qui, comme il en avait été convenu lors de la dixième session, figurerait dans le commentaire. Les partisans de la position minoritaire ont pris l'initiative de la rédaction de ce projet.

67. Les débats ont principalement porté sur le texte de l'article lui-même et l'expression de la position minoritaire dans le commentaire. Il y a eu dans un premier temps une discussion sur la relation avec d'autres articles du Modèle de convention, s'agissant des priorités et autres facteurs. En conséquence, il a été décidé qu'il n'était pas nécessaire que le paragraphe 2 du nouvel article aborde la question de ses liens avec l'article 20, puisqu'il n'y avait aucun chevauchement concret entre ces deux articles. Il a été décidé qu'il faudrait préciser dans la formulation que l'article 17 devrait avoir priorité sur le nouvel article.

68. On a beaucoup discuté de la proposition de « traitement spécial » pour l'application de l'article à l'« enseignement dans ou par les établissements d'enseignement, dans le cadre d'un programme diplômant ». La référence à un programme diplômant a été supprimée pour tenir compte de la diversité des démarches que les pays sont susceptibles d'adopter et pour élargir la portée de l'exclusion mentionnée dans l'article. Un certain nombre de membres ont dit qu'ils préféreraient voir l'exclusion supprimée, en raison de problèmes susceptibles de se poser quant à la définition de l'enseignement et la possibilité d'abus. Il a été convenu que la suppression du traitement spécial serait abordée comme une option dans le commentaire.

69. En ce qui concerne le projet de traitement spécial pour certains versements aux directeurs ou aux cadres de haut niveau de la direction d'une entreprise, comme le prévoit le projet d'alinéa b) du paragraphe 3, il a été convenu de faire dépendre le nouvel article des dispositions de l'article 16.

70. Il a été décidé de ne pas inclure dans le texte de cet article un projet de traitement spécial pour les services « accessoires et subsidiaires, inextricablement et essentiellement liés à la vente de biens », mais de s'y intéresser plutôt dans le commentaire, comme à une option éventuelle.

71. Il y a eu un débat sur la façon de présenter le point de vue minoritaire sur cet article d'une manière qui respecte les vues divergentes, aussi bien de la majorité que de la minorité, en faisant clairement état du point de vue majoritaire en faveur d'une

telle disposition, et des orientations d'accompagnement à l'intention des pays qui souhaitent les utiliser dans leurs négociations sur les traités, tout en exposant précisément le rôle du Modèle de convention s'agissant de l'aide aux politiques et pratiques conventionnelles des pays en développement, et en maintenant un juste équilibre entre la façon dont les différentes vues sont exposées dans le commentaire. Le libellé de l'article et le point de vue minoritaire du commentaire sur le nouvel article ont été examinés en détail et approuvés par le Comité. Les membres du Comité ont été invités à soulever des questions qui n'auraient pas encore été examinées par le Sous-Comité, en ce qui concerne le libellé du projet de commentaire.

72. Il a également été convenu qu'une démarche minoritaire, ou solution de remplacement, dans la manière d'aborder la question des honoraires pour services techniques en ajoutant le libellé proposé à l'article 12 (Redevances), serait traitée dans les commentaires s'y rapportant. De plus, le Sous-Comité rédigerait, en vue de leur inclusion éventuelle dans le commentaire, une solution de rechange, qui avait initialement été proposée comme solution de compromis possible au sein du Sous-Comité, ce qui évitait de faire référence à des types particuliers de services et, au contraire, abordait l'imposition par un État de toutes les prestations de services assurées dans cet État, ainsi que des services assumés en dehors de l'État par des parties apparentées. Il a été noté dans ce cadre que le lien avec l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5 devrait être pris en compte.

73. Le Comité et M. Arnold ont été remerciés pour leurs travaux.

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

74. M^{me} Carmel Peters, Coordonnatrice du Sous-Comité sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices pour les pays en développement, a présenté des informations à jour sur les activités de ce Sous-Comité. Elle a signalé qu'au cours de la première phase du travail du Sous-Comité, sa fonction première consistait à faciliter le dialogue avec des responsables de pays en développement pour veiller à ce que leurs points de vue alimentent le projet de Plan d'action de l'OCDE/Groupe des Vingt et le travail en cours du Comité. Pour s'acquitter de ce mandat, le Sous-Comité a fait distribuer un document sur le projet, qui comprenait un questionnaire sollicitant les opinions des pays en développement sur la manière de hiérarchiser les questions liées au projet, tout en recherchant des informations sur d'autres préoccupations relatives à l'érosion de la base d'imposition. Les réponses ont été résumées et présentées à la dixième session du Comité. Le Bureau international de documentation fiscale a publié un état récapitulatif à jour, comprenant plusieurs réponses reçues après la dixième session, état qui a été mis à disposition pour la session en cours du Comité. M^{me} Peters a donné un bref aperçu de la synthèse des réponses au questionnaire.

75. Le mandat du Sous-Comité a été élargi lors de la dixième session du Comité, en lui demandant, entre autres, de présenter un rapport au Comité sur les propositions de mise à jour du Modèle de convention eu égard aux questions abordées dans le Plan d'Action, en mettant particulièrement l'accent sur la prochaine mise à jour. M^{me} Peters a proposé à ce sujet de se concentrer sur les travaux que l'OCDE a entrepris dans l'optique de son Plan d'action, ce qui serait

utile pour la prochaine mise à jour du Modèle de convention, avec notamment les mesures figurant dans les rapports sur les actions 2, 6, 7 et 15. Plus précisément, elle a suggéré que le Sous-Comité fasse rapport au Comité sur le point de savoir si des propositions des rapports sur les actions 6 et 7 devraient être adoptées pour la prochaine mise à jour du Modèle de convention et, dans l'affirmative, selon quelles priorités il conviendrait de les classer. Des propositions de remplacement pourraient également être envisagées. Le Sous-Comité devrait aussi faire rapport au Comité sur les travaux de l'OCDE relatifs à l'élaboration d'un instrument multilatéral. Le Sous-Comité pourrait également examiner si d'autres modifications au traité devraient être envisagées pour aborder les problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Ces propositions de M^{me} Peters pour le plan de travail du Sous-Comité ont été approuvées par le Comité comme entrant dans le cadre de son mandat.

76. M. Trepelkov a lancé le *Manuel des Nations Unies sur quelques questions relatives à la protection de l'assiette fiscale des pays en développement*, publié à l'issue d'une récente collaboration entreprise par le Bureau du financement du développement, en vue de compléter les travaux de l'OCDE sur les questions touchant à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices dans une perspective de développement des capacités au bénéfice des pays en développement. Ce manuel a pour but d'aider les pays en développement à : a) s'engager dans une participation efficace sur les processus de fixation des normes internationales pertinentes et de prise de décision, y compris dans les instances de débat de l'OCDE; b) évaluer la pertinence et la viabilité des options possibles en matière de protection et d'élargissement de leurs assiettes fiscales, y compris celles proposées dans le cadre du Plan d'action de l'OCDE; c) mettre en œuvre effectivement et de façon durable les options les plus adaptées et les plus avantageuses.

77. Par la suite, les deux auteurs principaux du Manuel, M. Brian Arnold et M. Hugh Ault, ont donné un aperçu des éléments inclus dans les 10 chapitres du Manuel.

78. M^{me} Jacinto-Henares a présenté le point de vue des Philippines sur les questions d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Selon elle, ces questions constituent un problème ancien du point de vue des pays en développement, et l'attention récente que leur portent les pays développés profiterait à tous. Elle a souligné qu'une démarche globalisante qui tiendrait compte de la perspective des pays en développement s'imposait si l'on voulait aboutir à une solution acceptable, compte tenu du rôle des pays en développement dans l'économie mondiale. Elle a exprimé l'avis que les travaux de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices n'ont pas mis les pays en développement sur un pied d'égalité avec les pays développés, car les premiers ont pu participer mais ne faisaient pas partie du consensus et, en conséquence, les normes adoptées n'ont pas suffisamment reflété leurs contributions. Elle a également souligné les limites de l'instrument multilatéral de l'OCDE, conçu actuellement pour ne traiter qu'un certain nombre de questions dans le cadre de plusieurs axes d'action. Elle a mis l'accent à cet égard sur l'importance du rôle de l'Organisation des Nations Unies et plus particulièrement de son Modèle de convention, qui reflète les points de vue des pays en développement. Elle a également suggéré que l'Organisation des Nations Unies mette en place une

conférence qui aiderait à clarifier les positions des pays en développement sur des questions liées à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices.

79. Au cours du débat qui a suivi, il a été reconnu que les pays en développement se heurtent à des problèmes particuliers qui appellent des solutions spécifiques. La publication du Manuel a été, dans un tel contexte, chaleureusement accueillie par de nombreux participants. L'importance de l'action 5 sur la concurrence fiscale dommageable aux pays en développement a été mentionnée, compte tenu que l'application des conclusions du rapport sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices pourrait avoir la conséquence involontaire d'une intensification de la concurrence fiscale pour les activités réelles. Il a aussi été suggéré de compléter, sur le long terme, le projet du Plan d'Action, qui s'intéresse à la fixation des règles conventionnelles existantes, en prenant en compte des questions sous-jacentes telles que la numérisation et la dématérialisation de l'économie. Cet objectif pourrait être facilité par la tenue d'une conférence que l'Organisation des Nations Unies mettrait en place.

80. Le Comité a remercié le Sous-Comité pour ses travaux.

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

81. Conformément au mandat du Sous-Comité de la révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement, M. Wolfgang Lasars, Coordonnateur du Sous-Comité, a présenté un projet de nouveau Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement, en vue de son adoption. Il a commencé par rappeler le mandat du Sous-Comité et puis a fait rapport sur ses travaux, y compris le recrutement de deux experts, M^{me} Ariane Pickering et M. Ron van der Merwe, dont les travaux ont abouti à l'établissement du projet final. M. Lasars a ensuite exposé les grandes lignes du projet de manuel et décrit brièvement le contenu de chaque chapitre.

82. Le projet de manuel a été adopté par le Comité à la suite de révisions mineures, notamment la mise à jour des références de bas de page dans le projet du Plan d'action de l'OCDE. Le projet va ensuite suivre le processus habituel de production, soit l'édition, la traduction dans les autres langues officielles de l'ONU et l'impression. Au cours du débat qui a suivi, on s'est félicité de l'efficacité des travaux accomplis par le Sous-Comité et pour le fait qu'il a réussi à maintenir le manuel à un niveau de base, de manière à fournir un outil utile aux négociateurs qui ont peu ou pas d'expérience dans la négociation des traités. Des appels ont également été lancés en faveur de la diffusion du nouveau manuel en direction des pays en développement, notamment grâce à un lancement officiel et à la transmission directe d'exemplaires aux gouvernements et aux organisations sous-régionales, ainsi qu'en organisant des activités de formation à son utilisation.

83. M. Lasars et le Sous-Comité ont été remerciés pour avoir conduit ce long projet jusqu'à sa conclusion et le Sous-Comité, ayant achevé sa mission, a été dissous. Le Comité a admis que les futurs membres du Comité éprouveraient probablement le besoin de reconstituer un tel sous-comité pour actualiser le Manuel.

J. Imposition des industries extractives

84. M. Eric Mensah, Coordonnateur du Sous-Comité chargé des questions d'imposition des industries extractives dans les pays en développement, a présenté les travaux du Sous-Comité. En se fondant sur son rapport intérimaire, il a expliqué que le Sous-Comité soumettait, pour approbation : a) une note de synthèse sur des questions concernant la fiscalité des industries extractives; b) une note d'orientation sur certaines questions afférentes aux conventions fiscales et touchant les industries extractives; c) une note d'orientation sur l'imposition des plus-values et l'imposition des transferts indirects d'actifs. En outre, le Sous-Comité soumettait, pour commentaires, un projet de note d'orientation sur le régime fiscal applicable à la mise hors service des industries extractives, et demandait l'approbation d'aspects précis de son plan de travail.

85. M. Mensah a indiqué que le Sous-Comité avait tenu deux réunions depuis la plus récente session du Comité, à savoir au Siège de l'Organisation des Nations Unies à New York, et à Bratislava, à l'invitation du Ministère des finances de Slovaquie. Il a également informé le Comité sur la composition du Sous-Comité, qui est large et varié et qui comprend des membres du Comité, des pays observateurs, des conseillers et des représentants de l'industrie ainsi que d'organisations non gouvernementales.

86. En présentant la question, M. Mensah a rappelé au Comité le mandat du Sous-Comité, et a souligné que celui-ci était conscient de la nécessité de fournir des orientations sur la façon d'imposer les industries extractives, d'une manière qui établisse un équilibre délicat entre attirer les investissements et permettre aux États de collecter l'impôt. Il a ensuite présenté la première note d'orientation, pour approbation, c'est-à-dire la note de synthèse sur les questions d'imposition des industries extractives, qui résume les questions pertinentes et rassemble les diverses notes d'orientation sur le sujet. Le Comité a adopté la note de synthèse.

87. M. Tomas Balco a présenté la note d'orientation sur certaines questions concernant les conventions fiscales et les industries extractives. Cette note vise à donner un aperçu général des questions conventionnelles relatives à l'imposition des industries extractives ce qui, par exemple, aiderait les négociateurs de conventions non spécialisés dans ce domaine, mais qui doivent cependant saisir la façon dont un traité de double imposition pourrait entraver la capacité de leur pays à imposer les industries extractives.

88. La note d'orientation a été adoptée après une révision du texte concernant la portée territoriale des traités sur la double imposition, à l'issue de débats qui ont révélé des divergences d'opinion sur la question de savoir si la non-inclusion d'une zone telle que le plateau continental dans le champ d'application géographique du traité était, ou non, importante pour les droits d'imposition.

89. M. Michael Lennard, a présenté la note d'orientation sur la fiscalité des plus-values et l'imposition des transferts indirects d'actifs. Cette note traite la question de savoir si les plus-values devraient être soumises à l'impôt et, dans l'affirmative, comment cela devrait être fait. Il a ensuite évoqué des questions de politiques et d'administration concernant l'imposition des plus-values dans le secteur des industries extractives et le transfert indirect d'avoirs. Le Comité a adopté la note d'orientation.

90. M. Olav Fjellså et M. Chris Sanger ont présenté le projet de note d'orientation sur le régime fiscal applicable à la mise hors service des industries extractives, pour commentaires. Cette note a pour but de donner aux gouvernements des indications qui leur permettent de concevoir leur régime fiscal pour la mise hors service de ces installations, de façon à éviter d'affaiblir l'efficacité de ces opérations. La note donne un aperçu du traitement fiscal des mises hors service, ainsi que des principes en jeu. Elle aborde également les questions de la quantification des coûts, des politiques fiscales et de leur application. Le document sera révisé afin d'y faire figurer des informations sur la mise hors service dans le secteur minier, des scénarios de politiques et des règlements des différends. Le texte révisé devrait être finalisé en avril 2016 et sera présenté au Comité pour approbation à sa session prévue pour octobre 2016.

91. M. Mensah a ensuite décrit le plan de travail du Sous-Comité pour l'année suivante. Outre la note d'orientation susmentionnée sur le traitement fiscal de la mise hors service, le Sous-Comité s'emploiera à produire des notes d'orientation sur : a) la taxe sur la valeur ajoutée s'agissant des industries extractives; b) les aspects fiscaux de la négociation et la renégociation des contrats dans les industries extractives; c) les questions relatives aux établissements stables dans les industries extractives; d) les types de « prélèvements » de l'État. Le Sous-Comité entreprendra également des travaux exploratoires pour un examen rigoureux des coûts et de la facturation. Le Comité a adopté la note d'orientation.

92. Le Sous-Comité devait se réunir de nouveau à Livingstone (Zambie) en mars 2016. M. Mensah a remercié le Ministère des finances de la Slovaquie pour avoir accueilli une réunion du Sous-Comité.

93. M^{me} Ilka Ritter a été saluée pour sa très importante contribution de trois années, avec l'appui du Gouvernement allemand, à ces travaux et à d'autres activités au sein du Secrétariat.

94. Le Comité a remercié le Sous-Comité pour ses travaux, ainsi que tous les intervenants, qui ont donné d'utiles explications.

K. Règlement des différends

95. Le Secrétariat a présenté son document sur le règlement des différends et la fraude fiscale. M^{me} Juliane Gröper, qui a travaillé comme stagiaire sur cette question, s'est jointe au Secrétariat pour cet exposé. Afin d'expliquer ce document, le Secrétariat a noté qu'il avait été chargé à la session précédente de présenter un document équilibré sur les questions d'arbitrage des différends fiscaux internationaux, pour les pays en développement. Le Secrétariat a indiqué que, comme le faisait observer le document, son intention n'était pas de promouvoir ou de décourager l'arbitrage mais d'analyser les questions pertinentes, et les manières de les aborder.

96. Les points ci-après ont été mis en relief lors de l'exposé :

a) Bien que les données relatives à la procédure d'accord amiable soient très limitées, en particulier de la part des pays en développement, les données dont on dispose donnent à penser que les affaires non résolues sont de plus en plus nombreuses. Cette tendance a toutes chances de se poursuivre;

b) En réponse à cet état de fait, de nombreux pays mettent l'arbitrage en avant dans le cadre de procédures d'accord amiable, pour assurer le règlement des affaires restées sans solution depuis de nombreuses années;

c) On peut s'attendre à un débat croissant sur les questions d'arbitrage dans la négociation des conventions fiscales, en particulier en raison de l'engagement pris récemment par 20 États membres de l'OCDE d'inclure des arbitrages juridiquement contraignants dans leurs conventions fiscales, et du fait que les pays doivent être en mesure de comprendre et de discuter les questions que soulève l'arbitrage, quel que soit le point de vue qu'ils adopteront finalement sur la question;

d) Le Secrétariat a estimé impossible de procéder à un examen approprié des questions d'arbitrage pour les pays en développement sans examiner parallèlement les moyens non contraignants de règlement des différends, tels que la conciliation et la médiation, ainsi que d'autres moyens contraignants tels que les avis d'experts;

e) Le document a examiné quelques préoccupations communément exprimées telles que le coût de la « perte de souveraineté » et la question de l'indépendance des arbitres, afin d'essayer d'envisager à quels problèmes pratiques sont confrontés les pays en développement, avant de poursuivre pour examiner la manière dont ces questions pourraient être abordées, notamment par le biais de clauses dans des accords d'arbitrage, de dispositions procédurales ou de nouveautés institutionnelles;

f) La sécurité juridique du contribuable était est un élément important à considérer dans la prévention et le règlement des différends en matière fiscale, mais ces questions de sécurité ne sont pas moins essentielles pour les administrations fiscales, qui ont besoin que les droits d'imposition à la source préservés dans un traité soient confirmés, tandis que les citoyens dans leur ensemble doivent avoir aussi la certitude que les entreprises multinationales et autres paieront les taxes dues;

g) L'Organisation des Nations Unies et le Comité pourraient jouer un rôle important dans l'édification d'une compréhension de la prévention et du règlement des différends, et le document a recommandé qu'un sous-comité multipartite bien équilibré soit mis en place pour examiner ces questions plus avant.

97. L'examen approfondi de cette question importante a valu au document d'être bien accueilli. Les points ci-après ont été soulevés au cours du débat qui a suivi :

a) Le manque d'expérience dans ce domaine ne concerne pas seulement l'arbitrage, dont peu de gouvernements, de pays développés ou en développement, ont acquis une expérience pratique, mais concerne aussi la procédure d'accord amiable elle-même, de sorte que s'intéresser à ce manque d'expérience et à l'amélioration de l'efficacité de la procédure devrait constituer une part importante des prochaines initiatives;

b) Il conviendra de se préoccuper de la prévention des différends, notamment, a-t-il été souligné, par le moyen des arrangements préalables sur les prix, et de s'intéresser à l'actualisation du chapitre que le Manuel sur les prix de transfert consacre à la prévention et au règlement des différends, dont une partie

traite aussi de ces arrangements préalables, plutôt que tenter d'agir indépendamment sur ces problèmes;

c) L'arbitrage ne pourra fonctionner que s'il existe des normes convenues, et tant qu'il n'y aura pas d'accord plus décisif sur des normes pertinentes, il sera difficile de mettre en place des arbitrages obligatoires. D'autres mécanismes comme les règles d'exonération et des décisions anticipées devraient également être pris en considération;

d) Il faut dire clairement que, même lorsque l'arbitrage est prévu, il se déroulera dans le cadre d'une procédure d'accord amiable plutôt que comme une solution de remplacement de celle-ci, et qu'il sera toujours une exception et non la règle dans la recherche d'une solution aux différends;

e) L'importance de la confidentialité des renseignements sur le contribuable et l'incidence de cette confidentialité sur le règlement des différends, ainsi que la protection des droits des contribuables, ont été soulignées;

f) Les travaux d'autres organismes comme l'OCDE et le Bureau international de documentation fiscale dans ce domaine, la nécessité de tenir compte de ces travaux, ainsi que l'importance de l'Organisation des Nations Unies, qui fournit des orientations dans ce domaine, ont été notés, de même que la nécessité de mettre à profit l'expérience acquise dans d'autres domaines de la prévention et du règlement des différends, comme celle de l'Organisation mondiale du commerce, sans oublier l'arbitrage en matière d'investissement et de commerce;

g) La rareté des statistiques sur les procédures d'accord amiable, en particulier hors de l'OCDE, a été soulignée, de même que les avantages potentiels du travail conjoint entre l'OCDE et l'ONU sur ces questions.

98. Un sous-comité a été créé, qui sera coordonné par M^{me} Jacinto-Henares avec le mandat énoncé ci-dessous :

Sous-comité sur la procédure d'accord amiable - Prévention et règlement des différends

99. Le mandat du Sous-Comité sur la Procédure d'accord amiable – prévention et règlement des différends, consiste à prendre en compte les aspects de la prévention et du règlement des questions liées à la procédure d'accord mutuel, et à en faire rapport au Comité, en vue d'examiner, de rendre compte et, s'il y a lieu, d'envisager d'éventuels textes à insérer dans le Modèle de convention et ses commentaires, ainsi que les orientations se rapportant à ces questions :

- Options permettant de faire en sorte que la procédure d'accord amiable en vertu de l'article 25 fonctionne aussi efficacement que possible, dans l'une ou l'autre de ses solutions de rechange prévues dans le Modèle de convention;
- Autres options éventuelles visant à améliorer ou compléter la procédure d'accord amiable, y compris par le recours à des formes contraignantes ou non contraignantes de règlement des différends.
- Examen des questions liées à l'accord sur des clauses d'arbitrage entre pays développés et pays en développement;
- Moyens de prévenir les différends, tels que les accords préalables sur les prix, avec reconnaissance du rôle primordial que joue le Sous-Comité sur l'article 9

(Entreprises associées) : Prix de transfert et le Manuel sur les prix de transfert, pour aborder ces accords;

- Éventuelle nécessité de prévoir une mise à jour ou des améliorations à apporter au Guide de la procédure amiable en vertu de conventions fiscales, perspective approuvée par le Comité à sa session annuelle de 2012.

100. Le Sous-Comité se concentrera en particulier sur les questions concernant les pays en développement, les moyens éventuels d'y faire face de manière pratique et les possibilités d'améliorer les orientations et de construire la confiance pour traiter les problèmes dans ce domaine. Son mandat consiste, dans un premier temps, à faire rapport au Comité à sa douzième session, en octobre 2016, en s'intéressant en priorité initiale aux éventuelles améliorations qui seraient les plus susceptibles d'être acceptées par le Comité en vue de leur inclusion dans la prochaine version du Modèle de convention.

L. Renforcement des capacités

101. M^{me} Dominika Halka et M. Harry Tonino, membres du Secrétariat, ont fait le point sur les progrès accomplis dans la conception et la mise en œuvre du programme de renforcement des capacités de l'Organisation des Nations Unies en matière de coopération fiscale internationale. À la suite d'une brève présentation du contexte institutionnel, du mandat intergouvernemental, de l'historique et des principales caractéristiques du programme, les deux intervenants ont rendu compte des activités menées dans chacun des différents domaines prioritaires. La première phase du programme, qui a mis l'accent sur la diffusion de textes établis par le Comité, à savoir le Modèle de convention et le Manuel sur les prix de transfert, a été menée à bien, et le programme offre maintenant un ensemble complet de cours et d'autres outils dans le domaine des conventions sur la double imposition ainsi que celui de la fixation des prix de transfert, qui ont déjà été mis à l'essai et livrés sur le terrain.

102. La deuxième phase du programme a mis l'accent sur l'élaboration d'outils pratiques qui pourraient être utilisés comme matériel de référence, mais aussi servir d'outils de soutien au niveau des pays. Il s'agit notamment de plusieurs manuels et de dossiers pratiques des Nations Unies sur la protection de l'assiette fiscale des pays en développement. M. Brian Arnold a donné une vue d'ensemble de ces dossiers pratiques, qui ont pour but d'aider les fonctionnaires des services fiscaux des pays en développement à : a) mieux comprendre les causes de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices dans leur pays; b) recenser les risques d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices dans le cadre de leur droit fiscal interne et du réseau des conventions fiscales; c) recenser et évaluer les différentes options qui s'offrent à eux pour traiter ces questions. Les dossiers pratiques comportent des études de cas, des exemples, des organigrammes, des listes de contrôle et des exemples de législations. La première série de dossiers pratiques est axée sur : a) l'imposition des revenus tirés des prestations de services; b) le paiement d'intérêts relativement à l'érosion de la base d'imposition; c) les mesures d'incitation fiscale. Le programme entre peu à peu dans sa troisième phase, qui met l'accent sur les activités au niveau des pays, en utilisant les dossiers pratiques mentionnés ci-dessus. Le travail commencera en 2016, dans plusieurs pays pilotes et sur plusieurs sujets.

103. M. Hugh Ault a ensuite présenté deux exposés liminaires sur les incitations fiscales, qui ont été rédigés par M. Éric Zolt à la demande du Bureau du financement du développement pour enrichir plusieurs activités du programme de renforcement des capacités susmentionné, l'accent étant mis sur le renforcement des capacités dont disposent les pays en développement pour accroître leur potentiel de mobilisation des recettes fiscales en se dotant de moyens accrus pour pouvoir protéger efficacement et élargir leur assiette fiscale. Ces pays estiment que les mesures d'incitation fiscale infructueuses sont pour beaucoup dans l'érosion de la base d'imposition. Ces documents visent donc à exposer aux pays en développement les grandes lignes des principales notions et questions se rapportant aux mesures d'incitation fiscale, et l'usage qui peut en être fait pour attirer les investissements, et ce que rapportent et coûtent ces mesures.

104. Au cours du débat qui a suivi, plusieurs participants ont exprimé leurs remerciements et leur soutien en faveur de l'action menée. Une attention particulière a été accordée à l'élargissement des activités vers l'Afrique, y compris les pays francophones d'Afrique, entre autres par la traduction des documents pertinents en français. Plusieurs points ont été soulignés concernant les travaux sur les mesures d'incitation fiscale, y compris la nécessité d'une approche coordonnée, pour faire face aux mesures d'incitation fiscale dommageables et à la difficulté d'assurer le concours de divers ministères pour l'évaluation technique du rapport coût-avantages de la mise en place d'incitations fiscales pour un pays déterminé.

M. Questions fiscales relatives au commerce international des biens

105. M. Enrico Martino a présenté ce point de l'ordre du jour en rappelant son historique. Il a fait remarquer que d'importantes questions pouvaient se poser lors de l'évaluation des biens échangés dans le cadre du commerce international, les transactions entre parties pouvant faire l'objet d'inspections douanières et fiscales (y compris aux fins de la fixation des prix de transfert) et, par conséquent, être touchées par des règles qui diffèrent considérablement entre elles.

106. M. Martino a rappelé qu'il avait proposé, lors de la dixième session, de discuter de l'interdépendance de ces questions au sein du Comité. Toutefois, l'Organisation mondiale des douanes (OMD) a travaillé en collaboration avec l'OCDE et d'autres organisations, et publié depuis un manuel consacré à ces questions. L'OMD ne cherche pas à changer la règle, mais reconnaît les difficultés et l'importance de l'examen, dans les procédures douanières, de la documentation relative aux prix de transfert.

107. M. Martino a aussi noté qu'il n'était maintenant demandé au Comité que d'assumer une fonction de surveillance. Il allait remettre des documents utiles aux membres et, le cas échéant, ferait un exposé. Il a indiqué que ce point de l'ordre du jour pouvait être traité rapidement, mais qu'une présentation par l'Organisation mondiale des douanes pourrait être utile. Une issue possible serait d'apporter des modifications aux paragraphes du Manuel sur les prix de transfert qui traitent de l'interaction des douanes et des questions fiscales. Ce serait, bien entendu, une question que devrait examiner le Sous-Comité sur l'article 9 (Entreprises associées) : prix de transfert. M. Martino a été remercié.

N. Article 23 A paragraphe 4 – point de vue minoritaire

108. En 2014, lors de sa dixième session, le Comité a 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 l'OCDE. Une formule reflétant le point de vue minoritaire, qui s'oppose à un tel paragraphe 4, sera, comme convenu lors de la dixième session, incluse dans le commentaire de l'article 23 A de la prochaine version du Modèle de convention. Le texte reflétant le point de vue minoritaire n'a pu être approuvé à la onzième session et pourrait, s'il y a lieu, être discuté à nouveau à la prochaine session du Comité, à l'issue de la réflexion sur le point de vue minoritaire.

O. Questions diverses

109. En 2014, lors de sa dixième session, le Comité a noté qu'il était très important de veiller à ce que les principaux documents établis par le Comité, tels que le Modèle de convention et le Manuel sur les prix de transfert, soient traduits dans toutes les langues officielles de l'ONU afin d'en optimiser l'efficacité, et il a demandé que des efforts soient déployés, y compris par les donateurs potentiels, pour que cela se fasse dans les plus brefs délais et que ces traductions soient de la qualité requise.

110. Le Comité a pris acte du départ à la retraite imminent de M^{me} Marilyn Elblein, et a exprimé sa gratitude pour ses nombreuses années passées à appuyer le Comité, sachant qu'elle a environ 35 années de service à l'Organisation des Nations Unies.

Chapitre IV

Dates et ordre du jour provisoire de la douzième session du Comité

111. Le Comité a décidé de tenir sa session 2016 à Genève du 11 au 14 octobre 2016.

112. Lors de l'établissement de l'ordre du jour, le Comité est convenu que certaines questions ne seraient pas prêtes pour un débat de fond au mois de mai 2016, mais que, dans ces circonstances, par exemple en ce qui concerne la mise au point définitive de la mise à jour du Manuel sur les prix de transfert, des rapports sur l'état d'avancée des travaux seraient appropriés. Le Comité fixera provisoirement, préalablement à la prochaine session annuelle, l'ordre dans lequel les questions seront abordées. L'ordre du jour provisoire de la douzième session 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 fiscale des Nations Unies :
 - i) Article 1 (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 « bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs »;
 - iii) Article 12 (Redevances) : amendements possibles au commentaire de l'article 12 en ce qui concerne :
 - a. Les équipements industriels, commerciaux ou scientifiques;
 - b. Les paiements liés aux logiciels;
 - iv) Article 23 A : 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. Alternative proposée pour l'article 12;
 - vii) Érosion de la base d'imposition et transfert des bénéfices;
 - b) Questions diverses :
 - i) Mise à jour du Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement;

- ii) Imposition des industries extractives;
 - iii) Imposition des projets de développement;
 - iv) Renforcement des capacités;
 - v) Procédure d'accord mutuel – prévention et règlement des différends;
 - vi) Commerce international de marchandises – questions fiscales;
 - vii) Mesures d'incitation fiscale – présentation par le représentant du Fonds monétaire.
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.

Chapitre V

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

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

