



Nations Unies

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

**Rapport sur les travaux de la dix-huitième
session
(23-26 avril 2019)**

Conseil économique et social
Documents officiels, 2019
Supplément n° 25A



**Comité d'experts
de la coopération internationale
en matière fiscale**

**Rapport sur les travaux de la dix-huitième
session
(23-26 avril 2019)**



Nations Unies • New York, 2019

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. Échange de vues et conclusions relatives aux questions de fond liées à la coopération internationale en matière fiscale.	8
A. Questions de procédure à examiner par le Comité	8
B. Questions relatives à la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement	8
C. La fiscalité et les objectifs de développement durable : rapport de suivi	10
D. Mise à jour du Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement	12
E. Mise à jour du manuel des Nations Unies sur plusieurs aspects de la fiscalité des industries extractives dans les pays en développement	14
F. Mise à jour du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement	16
G. Prévention et règlement des différends	16
H. Renforcement des capacités	18
I. Questions de fiscalité environnementale	19
J. Conséquences fiscales de l'économie numérique – questions intéressant les pays en développement	20
K. Fiscalité des projets de développement	22
L. Relation entre les conventions fiscales et les accords de commerce et d'investissement	24
M. Questions diverses	24
IV. Questions appelant une décision du Conseil économique et social	26
Projet de décision recommandé pour adoption par le Conseil : lieu, dates et ordre du jour provisoire de la dix-neuvième session du Comité	26

Chapitre I

Introduction

1. En application de la résolution 2004/69 et de la décision 2019/207 du Conseil économique et social, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a tenu sa dix-huitième session à New York du 23 au 26 avril 2019.
2. Ont assisté à la dix-huitième session 22 membres du Comité et 148 observateurs.
3. L'ordre du jour provisoire et l'organisation des travaux adoptés par le Comité pour la dix-huitième session (E/C.18/2019/1) étaient les suivants :
 1. Ouverture de la session par les coprésidents.
 2. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux.
 3. Examen des questions de fond concernant la coopération internationale en matière fiscale :
 - a) Questions de procédure à examiner par le Comité ;
 - b) Rapport du Sous-Comité sur la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, y compris :
 - i) Traitement fiscal des redevances ;
 - ii) Traitement fiscal des organismes de placement collectif ;
 - c) La fiscalité et les objectifs de développement durable : rapport de suivi ;
 - d) Mise à jour du manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement (United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries) ;
 - e) Mise à jour du manuel des Nations Unies sur plusieurs aspects de la fiscalité des industries extractives dans les pays en développement) (United Nations Handbook on Selected Issues for Taxation of the Extractive Industries by Developing Countries) ;
 - f) Mise à jour du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement (Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries) ;
 - g) Prévention et règlement des différends ;
 - h) Renforcement des capacités ;
 - i) Questions de fiscalité environnementale ;
 - j) Conséquences fiscales de l'économie numérique – questions intéressant les pays en développement ;
 - k) Fiscalité des projets de développement ;
 - l) Relation entre les conventions fiscales et les accords de commerce et d'investissement ;

- m) Autres questions à examiner.
- 4. Ordre du jour provisoire de la dix-neuvième session du Comité.
- 5. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa dix-huitième session.

Chapitre II

Organisation de la session

Ouverture de la dix-huitième session et adoption de l'ordre du jour

4. Le 23 avril 2019, la dix-huitième session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a été ouverte par les coprésidents du Comité, Carmel Peters et Eric Mensah. Le Directeur du Bureau du financement du développement durable (Département des affaires économiques et sociales), Navid Hanif, a prononcé une allocution de bienvenue au nom du Secrétaire général de l'Organisation.

5. Dans son allocution, M. Hanif a exposé les travaux menés par le Comité en faisant référence au cadre général du développement durable et appelé l'attention sur plusieurs tendances qui entravaient la réalisation des objectifs de développement durable, telles que la croissance inégale, l'augmentation du niveau de la dette, la volatilité financière, les tensions commerciales mondiales et les changements climatiques. Il importait de mettre en place une réglementation et une administration fiscales efficaces et d'améliorer la coopération en matière fiscale afin de mettre une plus grande part des ressources intérieures au service du développement durable.

6. M. Hanif a appelé l'attention sur le rôle majeur que continuait de jouer le Comité sur les grandes questions relatives à la mobilisation de ressources intérieures qui se faisaient jour, telles que l'imposition de l'économie numérique, en particulier parce que les règles traditionnelles ne sont guère adaptées à la situation actuelle. Il a exhorté le Comité à continuer d'être en pointe et de réfléchir à ces questions de manière créative.

7. Commentant l'ordre du jour de la session, M. Hanif a fait ressortir le lien entre la fiscalité et les objectifs de développement durable et souligné que la fiscalité allait au-delà de la mobilisation de ressources. L'imposition pouvait contribuer à réduire les inégalités et à promouvoir de nouvelles politiques et de nouveaux comportements de nature à faciliter la mise en œuvre du Programme de développement durable à l'horizon 2030 et du Programme d'action d'Addis-Abeba issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement.

8. M. Hanif a mis en évidence quelques-unes des activités de renforcement des capacités menées par le Bureau du financement du développement durable fondées sur les produits et les travaux du Comité. Il a promis que le Secrétariat continuerait d'apporter son concours au Comité et aux sous-comités. Il a indiqué que le Bureau du financement du développement durable continuait de solliciter des contributions financières afin d'accroître les ressources dont disposait le Comité (et les sous-comités) pour mener ses travaux et demandé aux membres de faire campagne en faveur de la mobilisation de ressources supplémentaires. Il a évoqué le projet multidonateurs visant notamment à faciliter une participation plus inclusive et plus large des pays aux débats et aux travaux des institutions internationales consacrés à la fiscalité et à accroître les effets des initiatives de renforcement des capacités menées en vue de diffuser et de mettre en pratique les conclusions des travaux du Comité au niveau national.

9. M. Hanif a également parlé de la coopération entre le Secrétariat avec d'autres organisations internationales et régionales, telles que le Fonds monétaire international (FMI), l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), l'Organisation des Nations Unies et le Groupe de la Banque mondiale, établie au moyen de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales. Les activités entreprises, qui allaient du renforcement des capacités à la création de boîtes à outils

sur les questions de politique générale et les questions d'administration, s'inscrivaient dans le contexte plus général des liens entre la fiscalité et les objectifs de développement durable.

10. Le Coprésident, M. Mensah, a remercié M. Hanif de ses observations et invité les membres du Comité et les autres participants à réfléchir à celles-ci et, s'il y avait lieu, à s'adresser au secrétariat pour obtenir des explications ou des éclaircissements.

Chapitre III

Échange de vues et conclusions relatives aux questions de fond liées à la coopération internationale en matière fiscale

A. Questions de procédure à examiner par le Comité

11. Lors d'une séance tenue à huis clos, la Coordinatrice du Sous-Comité chargé des pratiques et procédures, Stephanie Smith, a présenté, pour approbation par le Comité, un document de séance sur les pratiques et les méthodes de travail, qui était fondé sur le Règlement intérieur du Conseil économique et social et qui faisait fond sur les observations formulées et les débats tenus aux sessions précédentes du Comité, ainsi que sur les contributions du secrétariat.

12. Après en avoir débattu, le Comité a approuvé les pratiques et méthodes de travail proposées, en y apportant des modifications mineures. Ces pratiques et méthodes de travail seront publiées sur le site Web du Comité. Il a été décidé que le Sous-Comité poursuivrait ses travaux et établirait un document sur le traitement à réserver aux opinions minoritaires dans les commentaires sur les articles du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, qui serait examiné par le Comité à sa dix-neuvième session. Ces travaux n'entraînent pas un changement de mandat.

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

13. La Coordinatrice du Sous-Comité chargé de la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Carmel Peters, a expliqué que trois documents de séance avaient été établis au titre du point 3 b) de l'ordre du jour, mais que les débats porteraient sur celui relatif à l'imposition des gains en capital (E/C.18/2019/CRP.9)¹.

14. Rajat Bansal, auteur du document susmentionné, a expliqué que celui-ci comportait une proposition qui permettrait d'imposer à la source les transferts indirects. Il a ajouté que la question n'était pas de savoir si les gains provenant des transferts indirects devaient être imposés, car cette question relevait essentiellement du droit interne, mais plutôt de déterminer les modalités selon lesquelles la décision d'un État d'imposer de tels transferts serait transposée dans les conventions fiscales. Il a présenté en détail la proposition, qui était principalement fondée sur une disposition énoncée au paragraphe 18 du commentaire relatif à l'article 13 du Modèle de convention des Nations Unies. Il a fait observer que si certains pays, comme la Chine, recouraient à des règles générales ou doctrines antiabus pour imposer les gains provenant des transferts indirects, cette méthode avait une portée limitée car ne couvrant que les transactions abusives. Il a noté que l'article 13 4), qui était commun au Modèle de convention des Nations Unies et à celui de l'OCDE et qui semblait acceptable, prévoyait l'imposition des transferts indirects de biens immobiliers, mais qu'il fallait établir une règle similaire pour les gains tirés du transfert d'autres types de biens.

¹ Les documents de la dix-huitième session du Comité sont disponibles à l'adresse suivante : www.un.org/esa/ffd/events/event/tax-eighteenth-session.html.

15. En réponse à une question, M. Bansal a expliqué que la proposition visait à incorporer dans l'article 13 du Modèle de convention des Nations Unies une version légèrement modifiée de la disposition énoncée au paragraphe 18 du commentaire. Elle permettrait d'imposer à la source non seulement les gains provenant des transferts indirects mais également ceux tirés de l'aliénation de tout bien non couvert par les dispositions actuelles des paragraphes 1 à 5 de l'article. À cet égard, la proposition présentait un avantage dans la mesure où les États seraient en droit d'imposer les gains réalisés sur leur territoire, aiderait les pays en développement à mobiliser des ressources intérieures et, par conséquent, faciliterait la réalisation des objectifs de développement durable. Il a noté qu'aucune justification n'avait été donnée dans les commentaires figurant dans les Modèles de convention (aussi bien le Modèle des Nations Unies que celui de l'OCDE) pour ce qui était d'accorder au pays de résidence des droits d'imposition exclusifs sur les gains tirés du transfert d'avoirs résiduels.

16. Un membre du Comité a exposé la position de son pays, qui préférerait n'imposer à la source les gains tirés des transferts indirects que dans les cas d'abus. Elle a fait valoir qu'aller au-delà de tels cas pourrait avoir une incidence sur les investissements étrangers.

17. Un autre membre a déclaré que la proposition, qui allait bien au-delà des transferts indirects, soulevait des questions de politique générale auxquelles il fallait réfléchir davantage. Cette proposition permettrait d'imposer à la source les gains provenant de l'aliénation de presque tous les types de biens, même si bon nombre de ces biens pouvaient être aisément transférés ailleurs. La boîte à outils concernant la fiscalité des transferts indirects de biens à l'étranger mise au point par les membres de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales mettait l'accent sur les biens immobiliers, les droits dans les industries extractives et certaines licences de télécommunications. La même personne s'est demandé s'il ne valait pas mieux restreindre la portée de la proposition au transfert indirect des biens de ce type.

18. D'autres membres ont émis des objections analogues et fait part de leur inquiétude quant à l'applicabilité de la règle proposée. Des intervenants ont également remis en question l'idée selon laquelle il appartiendrait aux États de légiférer pour déterminer si le gain provenait de leur territoire, car cela accroîtrait les risques de doubles impositions et créerait des incertitudes.

19. Si certains observateurs et certaines observatrices se sont prononcés en faveur de la règle proposée, d'autres ont dit partager les préoccupations exprimées par plusieurs membres du Comité. Un observateur a fait remarquer que la proposition rendrait les dispositions de l'article 13 (exceptées celles énoncées à l'alinéa 3 de cet article) redondantes. Le secrétariat a déclaré être du même avis. Un observateur s'est demandé pourquoi on hésitait à ajouter une telle disposition au Modèle de convention des Nations Unies, puisque celui-ci défend les droits d'imposition du pays de la source.

20. Certains intervenants et intervenantes ont souligné que la proposition soulevait plusieurs questions de politique générale, dont la question de savoir si l'article 13 devait autoriser l'imposition à la source de tous les gains en capital provenant d'un État. Dans l'affirmative, il restera à déterminer les modalités permettant d'établir qu'un gain provient d'un État donné (par exemple si c'est en vertu du droit interne ou d'une règle conventionnelle). Se pose également la question de savoir si l'article 13 doit être modifié afin d'autoriser l'imposition à la source d'une plus grande catégorie de transferts indirects et, dans l'affirmative, il faudra déterminer les types de biens qui seront concernés (par exemple, les biens immobiliers et certains actifs incorporels tels que les licences de télécommunications, proposition qui semblait bénéficier d'un large appui).

21. Une autre question, qui est liée à la précédente, est de savoir s'il faut établir un seuil au-dessous duquel les gains tirés de transferts indirects ne devraient pas être imposés, règle que l'on retrouve dans le droit interne de certains pays et qui est proche des dispositions de l'article 13 4), qui ne s'applique qu'à l'aliénation des actions ou d'autres intérêts dont plus de 50 % de la valeur provient directement ou indirectement de biens immobiliers situés dans un État.

22. En réponse à ces préoccupations, M. Bansal a fait observer que les difficultés administratives et les risques de doubles impositions supposés existaient déjà en ce qui concernait l'article 13 4). Cependant, aucun problème majeur n'avait été relevé ni signalé à cet égard. L'intervenant a estimé qu'il n'y avait donc aucune raison de s'inquiéter. Il a donné un exemple d'application dans son pays. En tout état de cause, les questions d'application relevaient essentiellement du droit interne du pays choisissant de transposer de telles dispositions conventionnelles et n'entraient pas en ligne de compte au moment de décider s'il fallait ou non élaborer une disposition conventionnelle.

23. S'agissant de la règle relative à l'établissement de la source, à savoir laisser à l'État le soin de légiférer pour déterminer la provenance du gain tiré du transfert indirect, M. Bansal a déclaré que la pratique dans ce domaine variait en fonction des législations nationales et qu'il serait difficile d'avoir une règle uniforme dans la disposition conventionnelle sur les transferts indirects à l'étranger, contrairement à ce qui était le cas pour les intérêts, où l'élaboration d'une telle règle ne posait pas de difficultés. Il a cité un exemple de disposition d'une loi nationale qui prévoyait que le gain tiré d'un transfert indirect était réputé provenir d'un État si une part importante de la valeur du bien transféré indirectement découlait de biens situés dans cet État. Il a estimé que la proposition faite dans le commentaire selon laquelle la règle d'établissement de la source devrait être élaborée dans le cadre de négociations bilatérales créerait une ambiguïté. Pour ce qui est des préoccupations concernant le fait que la proposition ne s'appliquerait pas uniquement aux gains en capital provenant des transferts indirects à l'étranger ou des transferts indirects de manière générale, il a déclaré que la majorité des membres du Comité étaient déjà d'accord pour que l'on applique une telle règle à une catégorie d'actifs résiduels et que la proposition était en ce sens conforme aux dispositions du paragraphe 18 du commentaire. En tout état de cause, la question des transferts indirects à l'étranger et celle des autres actifs résiduels pouvaient être étudiées séparément, et il a proposé d'élaborer une nouvelle proposition dans laquelle il prendrait en considération les points soulevés à l'occasion de la réunion du Comité.

24. Le secrétariat a recommandé que la prochaine étape consiste à élaborer une note du secrétariat qui traiterait des différentes questions de politique générale soulevées lors des débats et des avantages et des inconvénients des diverses solutions proposées pour chacune de ces questions. La Coordinatrice du Sous-Comité a donc proposé que le secrétariat élabore cette note, qui serait examinée à la prochaine réunion du Sous-Comité, et qu'un rapport soit présenté au Comité à sa dix-neuvième session. Cette proposition n'a soulevé aucune objection et n'interdit pas que d'autres rapports soient établis sur la question.

C. La fiscalité et les objectifs de développement durable : rapport de suivi

25. Le secrétariat a présenté une note intitulée « Note de suivi sur le rôle de la fiscalité et de la mobilisation des ressources intérieures dans la réalisation des objectifs de développement durable » (E/C.18/2019/2). S'exprimant au nom du secrétariat, Harry Tonino a donné une vue d'ensemble de la stratégie du Secrétaire

général pour le financement du Programme 2030 et des principaux objectifs que celui-ci renferme, et noté l'élaboration d'un plan axé sur les priorités, les cibles et les mesures phares aux fins de l'application de cette stratégie. Plusieurs grandes priorités ont été définies, notamment la coopération internationale en matière fiscale, la mise en place de régimes fiscaux et de cadres de dépenses adaptés à la réalisation des objectifs de développement durable et la coordination des mesures de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et les flux financiers illicites.

26. M. Tonino a rappelé qu'à la dix-septième session du Comité, le secrétariat avait présenté un document de séance sur le rôle de la fiscalité et de la mobilisation des ressources intérieures dans la réalisation des objectifs de développement durable (E/C.18/2018/CRP.19)², dans lequel étaient brièvement énoncés les liens qui existaient entre les travaux du Comité et la réalisation des objectifs de développement durable et l'application du Programme d'action d'Addis-Abeba. Après la présentation de ce document, le Comité avait décidé de créer un groupe de réflexion sur la fiscalité et les objectifs de développement durable et l'avait chargé de conseiller le secrétariat sur la manière de mieux définir, cerner et faire connaître les liens qui existaient entre le développement durable et le mandat du Comité et de collaborer avec celui-ci à cette fin, ainsi que de promouvoir et de faciliter la participation du Comité aux stratégies et projets de développement durable mis au point par l'Organisation des Nations Unies.

27. Elena Belletti, s'exprimant également au nom du secrétariat, a présenté au Comité les grandes lignes de la note de suivi, qui vise à faire mieux connaître les liens qui existent entre la fiscalité et les objectifs de développement durable dans les trois domaines ci-après : a) la protection de l'environnement ; b) l'économie informelle ; c) l'égalité des genres. Dans cette note, il est donné, pour chacun des trois domaines susmentionnés, un aperçu du contexte général des objectifs de développement durable ; des principales questions que le Comité pourrait prendre en considération lors de l'examen de ces domaines ; de l'état d'avancement du débat international. Y sont également recensées les principales difficultés que rencontraient les pays en développement lorsqu'ils tentaient de mettre les politiques fiscales au service de la réalisation des objectifs de développement durable. Ces difficultés sont liées à : a) la mise en place de régimes fiscaux cohérents et progressifs et à la redistribution des ressources aux groupes vulnérables, notamment aux femmes ; b) l'utilisation des régimes fiscaux aux fins de la promotion de modes de production et de consommation durables et de la protection de l'environnement ; c) la promotion d'administrations fiscales simples et efficaces, ce qui favoriserait le respect des obligations fiscales. M^{me} Belletti a fait remarquer que les orientations pratiques du Comité seraient un outil essentiel en ce qu'elles aideraient les pays en développement à surmonter ces difficultés. Elle a également souligné que des solutions novatrices pourraient être proposées pour les pays en situation particulière.

28. Les membres du Comité et les participants ont accueilli avec satisfaction la note de suivi, et le Coprésident leur a recommandé de s'employer en particulier à déterminer la manière dont les liens entre la fiscalité et la réalisation des objectifs de développement influent concrètement sur les travaux du Comité. De nombreux membres se sont dits favorables à ce que des travaux d'analyse continuent d'être menés sur la fiscalité et la protection de l'environnement (notamment dans le cadre du Sous-Comité chargé des questions de fiscalité environnementale et en collaboration avec le Sous-Comité de la fiscalité des industries extractives des pays en développement) ; le genre et la fiscalité ; la fiscalité de l'économie informelle. Un membre a souligné qu'il importait de veiller à ce que les politiques fiscales et les politiques de dépenses soient élaborées de manière cohérente, tandis qu'un autre a

² Les documents de la dix-septième session du Comité sont disponibles à l'adresse suivante : www.un.org/esa/ffd/events/event/seventeenth-session-tax.html.

fait remarquer qu'il fallait d'urgence mettre en place de telles politiques, même si elles ne donneraient des résultats qu'à moyen terme. Un participant a exhorté le Comité à s'employer en priorité à donner des orientations pratiques, qui intéresseraient plus particulièrement les pays en développement.

29. Plusieurs participants ont fait part de ce que leurs pays avaient appris dans ces trois domaines et invité le secrétariat à consigner ces éléments à l'intention des autres pays. Le Comité a prié le secrétariat de collaborer avec le groupe de réflexion sur les impôts et les objectifs de développement durable pour dresser la liste des domaines prioritaires et élaborer un programme de travail portant en particulier sur la fiscalité environnementale.

D. Mise à jour du Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement (point 3 d) de l'ordre du jour)

30. Les coordonnateurs du Sous-Comité chargé de l'article 9 (Entreprises associées) : prix de transfert, Ingela Willfors et Stig Sollund, ont rendu compte des progrès accomplis depuis la dernière réunion et des prochaines étapes des travaux du Sous-Comité. Ils ont renvoyé les participants au document portant sur la mise à jour du Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement (E/C.18/2019/CRP.1).

31. Pour commencer, M^{me} Willfors a rappelé la mission et les principaux domaines de travail du Sous-Comité. Elle a ensuite rendu compte de la réunion du Sous-Comité tenue en février 2019 à Vienne, accueillie par le Ministère autrichien des finances, avec le concours de l'Institut de droit fiscal international et autrichien à l'Université des sciences économiques de Vienne. Elle a noté que, parmi les sujets examinés pendant cette réunion, figuraient, outre le chapitre sur les transactions financières, les versions préliminaires de la partie sur la méthode transactionnelle de partage des bénéfices ainsi que les questions de comparabilité, la mise à jour et la révision du chapitre C du Manuel, la présentation d'une mise à jour générale de certains chapitres visant à rendre ceux-ci plus lisibles et la relation entre les prix de transfert et la détermination de la valeur en douane.

32. M^{me} Monique van Herksen, membre du Sous-Comité, a présenté la version préliminaire d'un nouveau chapitre sur les transactions financières. Elle a fait savoir que ce chapitre traitait de l'importance des décisions de financement des entreprises au sein des groupes multinationaux et comprenait un examen détaillé des prêts et des garanties financières intragroupes. M^{me} van Herksen a indiqué que le chapitre comptait actuellement 17 ébauches d'exemples. Ceux-ci devaient encore être approfondis par le Sous-Comité, et aucun avis n'était sollicité à leur sujet à la dix-huitième session du Comité.

33. Le chapitre présentait également des arguments sur les avantages fiscaux de la dette et le rôle de la structure du capital d'une entreprise dans la détermination du prix des instruments financiers. M^{me} van Herksen a expliqué qu'une approche fondée sur le cycle de vie et sur l'application du principe de pleine concurrence selon trois perspectives étaient envisagées.

34. M^{me} Willfors a ensuite présenté les efforts faits par le Sous-Comité afin de réviser en profondeur les indications sur la méthode transactionnelle de partage des bénéfices contenues dans le Manuel. Elle a indiqué qu'un nouveau plan était envisagé pour le chapitre, l'objectif étant de prendre en compte les travaux accomplis au sujet du Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices, tout en offrant plus d'exemples concrets. Elle a également signalé que la révision devrait

permettre de préciser quand et de quelle façon recourir à la méthode de partage des bénéfiques. Le chapitre comprendrait en outre de nouveaux exemples actuellement en cours d'élaboration.

35. Le Comité devrait pouvoir examiner à sa dix-neuvième session une version préliminaire révisée du chapitre sur l'analyse de la comparabilité, comprenant plus d'exemples et de suggestions pour remédier au manque de données comparables. La mise à jour des directives sur la comparabilité vise en particulier à assurer la cohérence entre le Manuel et la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales pour ce qui est des outils permettant faire face aux difficultés liées au manque de données comparables.

36. M. Sollund a fait observer que l'examen et la révision d'ensemble du Manuel, également en cours, visaient à éliminer les chevauchements et les répétitions, à améliorer l'enchaînement des thèmes et des questions et à rendre l'ouvrage plus facile à utiliser. Tous ces objectifs avaient été définis à l'occasion d'activités de renforcement des capacités organisées par l'ONU sur les prix de transfert.

37. M. Sollund a fait le point sur l'état d'avancement des travaux consacrés à la centralisation des fonctions d'achat, qui, lors d'un atelier tenu en Eswatini en décembre 2017, avait été considérée comme un problème pressant pour les administrations fiscales des pays en développement. Il a indiqué que le Sous-Comité prévoyait d'élargir et d'approfondir son analyse et ses lignes directrices sur la question ainsi que sur la centralisation des fonctions de vente. Le Sous-Comité s'emploierait également à actualiser et à réorganiser certains chapitres du Manuel, y compris ceux ayant trait aux sujets suivants : a) détermination des prix de transfert dans un environnement mondialisé ; b) environnement juridique général et établissement et mise à jour des régimes de prix de transfert ; c) audits et évaluation des risques ; d) constitution de capacités de prix de transfert dans les pays en développement.

38. M. Sollund s'est félicité de la précieuse contribution apportée l'année précédente par le United States Council for International Business et le groupe chargé du suivi du Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques, qui ont conseillé au Sous-Comité de donner la priorité à la simplification, à la normalisation et à la sécurité juridique en matière fiscale, autant de questions qui seraient examinées à la prochaine réunion du Sous-Comité.

39. Les coordonnateurs ont demandé que les observations écrites sur les travaux du Sous-Comité soient soumises avant le 1^{er} juin. Il a également été signalé que le Sous-Comité tiendrait sa prochaine réunion à Amsterdam du 2 au 4 juillet 2019. La réunion serait accueillie par le Ministère néerlandais des finances avec l'appui du Bureau international de documentation fiscale. Elle serait l'occasion d'examiner des projets de révision du Manuel nouveaux ou modifiés, qui seraient ensuite présentés pour examen à la dix-neuvième session du Comité.

40. Plusieurs membres du Comité et d'autres participants ont pris la parole pour apporter leur soutien à l'action du Sous-Comité et en souligner l'importance, en particulier pour les pays en développement.

E. Mise à jour du manuel des Nations Unies sur plusieurs aspects de la fiscalité des industries extractives dans les pays en développement (United Nations Handbook on Selected Issues for Taxation of the Extractive Industries by Developing Countries) (point 3 e) de l'ordre du jour)

41. Présentant les activités du Sous-Comité de la fiscalité des industries extractives des pays en développement, le coordonnateur du Sous-Comité, Eric Mensah a renvoyé les participants au document E/C.18/2019/CRP.11. Il a indiqué que le débat mené pendant la session porterait sur un avant-projet de chapitre concernant le régime applicable aux sous-traitants et sur la trame de deux autres chapitres : contrats de partage de la production et opérations financières. Les trois documents ont été examinés lors de la réunion du Sous-Comité accueillie à Da Nang (Viet Nam) en mars 2019 par la Direction générale des impôts du Viet Nam.

Sous-traitants

42. Hafiz Choudhury, membre du Sous-Comité, a présenté le sujet en replaçant le chapitre sur les sous-traitants dans son contexte et en appelant l'attention sur la différence entre la sous-traitance dans les industries extractives et dans d'autres branches d'activité. S'agissant du plan général du chapitre, il a indiqué que la première section en exposerait l'objet et contiendrait des définitions de termes techniques employés. La deuxième section serait consacrée au rôle des sous-traitants dans les industries extractives, et la troisième présenterait le cycle de vie des projets et le type de sous-traitants participant à chaque étape. La quatrième section et les suivantes traiteraient des questions fiscales et des difficultés propres aux prestataires de services et aux sous-traitants dans les industries extractives.

43. M. Choudhury a en outre expliqué qu'une entreprise opérant dans les industries extractives pouvait subir une perte alors que le sous-traitant qu'elle employait obtenait un bénéfice, qui devrait donc être imposé. En recourant à la sous-traitance, les petites entreprises des industries extractives de pays en développement pourraient obtenir les compétences ou les technologies requises dont elles ne disposent pas en interne.

44. Ce chapitre repose essentiellement sur des études de cas. Parmi les questions à examiner figurent la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et l'établissement stable. Ces questions seront traitées conformément aux principes de détermination des prix de transfert définis dans le manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement, en consultation avec le sous-comité compétent. Pour conclure sa présentation, M. Choudhury a indiqué que les projets de sections 1 à 3 étaient prêts à être examinés tandis que la section 4 et les suivantes étaient toujours en cours d'élaboration. Il a précisé que l'objectif était que le chapitre puisse faire l'objet d'une nouvelle lecture à la dix-neuvième session en vue d'être examiné une dernière fois et adopté par le Comité à sa vingtième session, en 2020.

45. En réponse aux observations formulées par les participants au sujet du régime fiscal des sous-traitants d'entreprises affiliées, il a été réaffirmé que le manuel concernant les industries extractives, et en particulier le chapitre dont il était ici question, serait mis en conformité avec le Manuel sur la détermination des prix de transfert en ce qui concerne toutes les questions relatives à ces prix. S'agissant des études de cas, il a été recommandé de mêler les points de vue du secteur privé et du secteur public. Les membres du Comité ont été priés d'aider le Sous-Comité à recueillir des études de cas montrant le point de vue du secteur public. À cet égard, un rapport établi par la Commission économique pour l'Afrique sur le modèle d'imposition du secteur minier pour 2016-2017 dans six pays d'Afrique a été cité comme une source potentielle.

Contrats de partage de la production

46. Les grandes lignes du chapitre ont été présentées au Comité par son auteur principal, Alvaro de Juan Ledesma. Ce dernier a indiqué qu'il y avait deux principaux types de contrats dans les industries extractives : les contrats de partage de la production et les contrats de concession, la distinction entre les deux n'étant souvent pas claire car, dans certains cas, un contrat pouvait appartenir aux deux types.

47. Si les contrats de concession laissent généralement plus de marge de manœuvre à la partie qui possède la production, les contrats de partage de la production permettent au gouvernement de rester propriétaire des ressources. Le choix entre les deux types dépend, entre autres facteurs, des risques géologiques et politiques, comme M. de Juan Ledesma l'a expliqué.

48. Une structure générale des recettes obtenues dans le cadre d'un contrat de partage de la production, qui prévoit la manière dont ces recettes sont partagées et imposées, a été présentée. Elle établit en particulier la manière dont les prix de la production sont déterminés, notamment dans l'industrie du pétrole et du gaz. Des études de cas sur le Brésil, la Fédération de Russie et le Nigéria seront utilisées à titre d'exemple dans le chapitre.

49. Les participants ont examiné plusieurs aspects du régime fiscal ainsi exposé, s'intéressant particulièrement à la manière de fixer un prix de référence pour l'évaluation de la production partagée, et ont noté qu'il pouvait y avoir plusieurs façons de procéder.

Opérations financières dans les industries extractives

50. M. de Juan Ledesma a également présenté au Comité les grandes lignes d'un chapitre sur les opérations financières. Exposant certaines des particularités des industries extractives à cet égard, il a indiqué que le chapitre ferait référence à des nombreuses reprises aux prix de transfert mais uniquement dans la mesure où ceux-ci concernent le secteur.

51. L'orateur a fait observer que les industries minière, pétrolière et gazière s'exposaient fréquemment à des risques considérables, étant donné que des explorations très coûteuses pouvaient être infructueuses. Dans les secteurs pétrolier et gazier, 25 % ou moins des activités d'exploration menaient en général à une production. Il était donc compréhensible que la plupart des institutions financières traditionnelles ne prêtent pas d'argent pour ce type d'activités. Les entreprises exploitantes utilisaient généralement leur propre capital et établissaient d'autres arrangements financiers prévoyant le partage des coûts avec de nouveaux partenaires en vue de répartir le risque. Le régime fiscal de tous ces arrangements, y compris les arrangements d'internalisation et d'externalisation, serait clairement exposé à l'aide d'études de cas. Certaines des activités en aval comme la commercialisation ou le raffinage, qui pouvaient être financées par des prêts, seraient également présentées en détail.

52. Pour conclure la présentation, M. Mensah a remercié les membres du Comité et les autres participants des observations qu'ils avaient formulées, qui permettraient au Sous-Comité de rédiger des versions préliminaires des chapitres susmentionnés, que le Comité examinerait à sa prochaine session. Le Comité a remercié le Sous-Comité d'avoir avancé dans ses travaux et d'avoir soumis un rapport d'activité.

F. Mise à jour du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement (point 3 f) de l'ordre du jour)

53. La coordinatrice du Sous-Comité de la révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement, M^{me} Mongkhonvanit, a brièvement exposé le mandat du Sous-Comité et les travaux que celui-ci avait menés pour établir la version finale du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement, qui était contenue dans la note E/C.18/2019/CRP.5 et que le Comité était invité à approuver. Jacques Sasseville, du Secrétariat, a ensuite présenté les principales modifications qui avaient été apportées par rapport à la précédente version du Manuel (voir la note E/C.18/2018/CRP.11) comme suite aux débats tenus à la dix-septième session du Comité (Genève, octobre 2018) et aux commentaires écrits reçus des observateurs par la suite.

54. Les membres du Comité qui ont pris la parole ont remercié le Sous-Comité de ses travaux et se sont déclarés favorables à l'approbation de la version révisée du Manuel. Le Président a conclu que le Comité avait approuvé cette version.

55. Dans ses remarques de clôture, M^{me} Mongkhonvanit a remercié les autres membres du Sous-Comité de leur contribution ainsi que ceux dont la contribution financière avait permis aux membres du Comité originaires de pays en développement de participer à la réunion du Sous-Comité qui s'était tenue à Paris en septembre 2018, et l'OCDE, qui avait fourni une salle pour cette réunion.

G. Prévention et règlement des différends (point 3 g) de l'ordre du jour)

56. Les coordonnateurs du Sous-Comité chargé de la prévention et du règlement des différends, George Obell et Cezary Krysiak, ont été invités à présenter ce point de l'ordre du jour. M. Krysiak a présenté les deux chapitres du projet de manuel sur la prévention et la résolution des différends fiscaux que le Comité était invité à examiner. Ces chapitres étaient les suivants :

- Le chapitre 5, relatif à la procédure amiable (voir la note E/C.18/2019/CRP.3), avait déjà été examiné par le Comité à sa dix-septième session en octobre 2018. Sur la base des délibérations menées à cette occasion et des commentaires écrits reçus sur les versions antérieures, le Sous-Comité chargé de la prévention et du règlement des différends avait établi le texte définitif du chapitre lors de sa réunion qui avait été organisée à Londres du 13 au 15 mars 2019 par l'administration fiscale et douanière britannique. Ce chapitre était maintenant présenté pour examen final et approbation ;
- Le chapitre 3, sur les mécanismes de règlement des différends internes (voir la note E/C.18/2019/CRP.2), était présenté au Comité pour un premier examen. À sa réunion tenue à Londres, le Sous-Comité s'était principalement penché sur le plan de ce chapitre, et le Comité était donc invité à porter son attention sur la table des matières.

57. M. Krysiak a indiqué que le Sous-Comité entendait mettre la dernière main au chapitre 3 à sa prochaine réunion, qui serait accueillie par le Ministère polonais des finances à Varsovie, du 1^{er} au 3 juillet 2019.

58. L'examen du chapitre 5 s'articulait autour de trois commentaires formulés par un membre du Comité sur les points suivants :

- **Note de bas de page 44** : Le membre du Comité a demandé la suppression de la deuxième phrase de cette note de bas de page, qui expliquait l'intérêt de permettre la présentation d'une demande de procédure amiable à un État autre que l'État de résidence du contribuable, étant donné que cette possibilité n'était pas autorisée par l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies, même si elle était prévue dans le commentaire. Si certains membres du Comité étaient favorables au maintien ou à la reformulation de cette phrase, d'autres étaient en faveur de sa suppression. Pour s'aligner sur le Modèle de convention des Nations Unies, il a finalement été décidé de supprimer la phrase ;
- **Mention des intérêts et des pénalités dans les exemples donnés aux paragraphes 156 et 164** : Le membre du Comité a demandé que la mention des intérêts et pénalités dans les exemples de lettres figurant aux paragraphes 156 et 164 soit modifiée pour éviter de suggérer que les intérêts et pénalités pourraient faire l'objet d'une procédure amiable au titre de l'article 25 1), comme cela avait été fait pour d'autres exemples de lettres que l'on trouvait au chapitre 5. Le Secrétariat est convenu que l'exemple figurant au paragraphe 156 pourrait être modifié ainsi. Il a été décidé d'apporter cette modification ;
- **Indication, au paragraphe 185, selon laquelle la signification d'un terme non défini dans le traité qui est arrêtée dans le cadre d'une procédure menée conformément à l'article 25 3) du Modèle de convention des Nations Unies l'emporte sur le sens que lui attribue le droit interne** : Le membre du Comité a demandé la suppression de cette interprétation figurant au paragraphe 185, au motif qu'elle correspondait à un changement récemment apporté à l'article 3 2) du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE qui n'avait pas été reporté dans le Modèle des Nations Unies. À l'issue de la discussion, il a été convenu de remanier les deux dernières phrases du paragraphe pour indiquer qu'une autorité compétente souhaitant recourir à une procédure amiable devrait examiner dans quelle mesure le sens convenu pourrait être appliqué s'il différait du sens établi dans le droit interne.

59. Aucun autre intervenant ne s'est exprimé sur le chapitre 5, et le Président a conclu que le Comité avait approuvé le chapitre relatif à la procédure amiable contenu dans la note E/C.18/2019/CRP.3, sous réserve des trois modifications rédactionnelles convenues lors des débats, comme indiqué ci-dessus.

60. Après une brève présentation du chapitre 3 sur les mécanismes de règlement des différends internes, le Comité a été invité à formuler des observations sur le champ d'application de ce chapitre. En réponse à la question d'un membre du Comité, qui demandait pour quelle raison le Sous-Comité avait décidé que le chapitre 3 et le manuel en général ne seraient pas applicables aux différends concernant la TVA, le Secrétariat a expliqué que le chapitre relatif à la procédure amiable montrait que le manuel portait essentiellement sur l'impôt sur le revenu et que le Sous-Comité n'avait pas souhaité traiter en profondeur de la TVA.

61. Un autre membre du Comité a ajouté que, dans son pays, les mêmes mécanismes de règlement des différends s'appliquaient à la fois à la TVA et à l'impôt sur le revenu, et il a été proposé que ce type de situation soit mentionné dans le manuel. Le Secrétariat a fait remarquer que le Sous-Comité avait déjà tenu compte de cette possibilité, ainsi qu'il était indiqué au premier alinéa du paragraphe 3 de la note de couverture.

62. En réponse à une autre question, M. Sasseville a également expliqué que la section 3.3.3 sur la collecte ne portait pas sur les différends dans ce domaine, mais uniquement sur la question de savoir si le paiement des impôts faisant l'objet d'un litige était une condition pour recourir à un mécanisme de règlement des différends.

63. Le Président a conclu le débat en réitérant l'invitation figurant au paragraphe 5 de la note de couverture, demandant que les membres du Comité et les États observateurs envoient au Secrétariat toute observation écrite sur la version préliminaire du chapitre 3 par courriel, avant le 31 mai 2019.

H. Renforcement des capacités (point 3 h) de l'ordre du jour)

64. Harry Tonino et d'autres membres du Secrétariat ont fait le point sur les activités de renforcement des capacités menées par le Département des affaires économiques et sociales dans le domaine du financement du développement durable. Il a été noté que, dans le cadre de la stratégie du Secrétaire général pour le financement du Programme 2030, l'ONU continuerait d'aider les pays en développement à renforcer leurs capacités et ainsi à mobiliser des ressources nationales et, en collaboration avec d'autres organisations internationales, à faire face aux problèmes de fiscalité internationale qui compliquaient leurs efforts.

65. Il a été mentionné que le Secrétariat continuerait d'offrir des outils de renforcement des capacités et de proposer une formation et une assistance technique sur les conventions fiscales, sur les prix de transfert et de sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires. Un rapport a été distribué, en anglais et en français, sur le lancement de cours introductifs relatifs aux conventions concernant les doubles impositions et aux prix de transfert, cours qui ont regroupé plus de 600 participants de 38 pays, ainsi que sur les progrès accomplis dans l'élaboration et la diffusion de publications de renforcement des capacités. Des plans ont été établis pour les activités de coopération technique devant être menées au niveau des pays d'ici à la fin de l'année, y compris les missions prévues en Bolivie, en Colombie, en Indonésie, en Mongolie et au Paraguay.

66. En outre, le Secrétariat a rendu compte des activités visant à accroître les synergies entre le renforcement des capacités et la politique fiscale et à faire en sorte que ces deux domaines se renforcent mutuellement, notamment un projet pilote comprenant un atelier et une réunion du Sous-Comité de la fiscalité des industries extractives des pays en développement, qui ont été tenus avec succès à Da Nang (Vietnam) en mars 2019, ainsi qu'un atelier sur la procédure amiable devant se tenir à Vienne du 8 au 12 juillet 2019, immédiatement avant ou après une réunion du Sous-Comité chargé de la prévention et du règlement des différends. Il a également été noté que la version mise à jour du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement servirait de référence lors d'un atelier sur la négociation de conventions fiscales, organisé conjointement avec l'OCDE.

67. Le Secrétariat a en outre mentionné les mesures prises afin de faire le lien entre les travaux techniques du Comité et l'action plus large menée par le Conseil économique et social et d'autres acteurs pour concourir aux initiatives prises à tous les niveaux en vue de parvenir au développement durable. Il a été noté que la Réunion spéciale du Conseil économique et social sur la coopération internationale en matière fiscale tenue immédiatement après la session du Comité inclurait une table ronde sur la fiscalité et la numérisation de l'économie, ainsi que sur le rôle de la fiscalité dans la protection de l'environnement et la réduction des inégalités. On a également évoqué un atelier qui se tiendrait à Nairobi du 10 au 13 juin 2019 et comprendrait des discussions sur les liens entre les politiques fiscales et les objectifs de développement durable.

68. En outre, le Secrétariat a rendu compte des initiatives visant à élargir les activités de renforcement des capacités à des domaines plus vastes touchant le financement du développement durable, y compris : un projet interdivisions devant

renforcer la capacité des pays les moins avancés d'élaborer, sur la base de données factuelles, des stratégies cohérentes et bien financées pour mettre en œuvre le Programme 2030 ; un projet sur le financement infranational visant à aider les collectivités locales à adopter un mode de gestion global des actifs municipaux.

69. Les membres du Comité et les observateurs ont applaudi les travaux de renforcement des capacités du Département des affaires économiques et sociales, et plusieurs représentants des autorités fiscales nationales ont manifesté leur intérêt pour les cours en ligne.

I. Questions de fiscalité environnementale

70. La coordonnatrice du Sous-Comité chargé des questions de fiscalité environnementale, M^{me} Natalia Aristizábal Mora, a cité le document de séance consacré aux questions de fiscalité environnementale (E/C.18/2019/CRP.4) et présenté le projet de plan du manuel sur la taxe carbone, révisé en fonction des observations formulées et des débats tenus à la dix-septième session du Comité. Elle a appelé l'attention sur les principales nouveautés par rapport à la version précédente.

71. Il s'agissait notamment de l'ajout : a) d'un chapitre présentant une approche conceptuelle de la taxe carbone (définitions, motifs de l'instauration d'une taxe carbone) et des éléments de théorie économique ; b) d'un chapitre décrivant le cadre politique nécessaire à l'instauration d'une taxe carbone. Ce dernier chapitre proposera des orientations consacrées aux obstacles institutionnels et au renforcement de la coopération entre les différentes entités responsables de l'instauration de cette taxe (ministère de l'environnement, ministère des finances et administration fiscale).

72. M^{me} Aristizábal a noté que les travaux du Sous-Comité jusqu'à la dix-huitième session avaient essentiellement porté sur les deux chapitres traitant respectivement de l'élaboration et de l'administration de la taxe carbone et que le Sous-Comité s'était efforcé d'aborder les sujets avec simplicité et pragmatisme et d'accorder une attention particulière aux besoins des agents de l'État dans les pays en développement.

73. M^{me} Susanne Åkerfeldt, membre du Sous-Comité et Conseillère principale auprès du Ministère des finances de la Suède, a rendu compte de l'état d'avancement des deux chapitres et rappelé que le but du manuel était de donner un aperçu des différentes formules de mise en œuvre d'une taxe carbone et qu'il incomberait à chaque pays de déterminer celle qui serait la mieux adaptée à sa situation. Elle a également noté que des exemples concrets fournis par les pays enrichiraient considérablement le Manuel et a encouragé les membres du Comité à en donner au Sous-Comité.

74. M^{me} Åkerfeldt a présenté le contenu du chapitre central sur l'élaboration de la taxe carbone (chapitre 3 du plan révisé), qui traiterait à la fois de la méthode fondée sur la teneur en carbone des combustibles et sur celle fondée sur les émissions directes. Elle a noté que celle-ci avait récemment été ajoutée au projet de manuel et que l'exemple du Chili serait présenté pour donner au Comité des éléments d'information.

75. M^{me} Åkerfeldt a indiqué que le projet englobait également des orientations sur les moyens de déterminer qui paierait la taxe et à quelles étapes de la production ou de la consommation des étapes elle serait appliquée, questions qui étaient prioritaires pour de nombreux pays. Elle a ensuite présenté le chapitre consacré à l'administration d'une taxe carbone (chapitre 4 du plan révisé), dans lequel figuraient des orientations sur la manière d'utiliser les données et les structures existantes pour appliquer la taxe plus efficacement.

76. Rodrigo Pizarro, professeur à l'Université de Santiago, a résumé le cas du Chili, exemple national qui devait figurer dans le Manuel. Il s'agissait d'un exemple particulièrement pertinent, étant donné que le Chili s'était doté d'une taxe carbone fondée sur les émissions et l'avait mise en œuvre dans le contexte d'une réforme fiscale plus large. Le Chili avait instauré trois taxes sur des polluants détectés aux niveaux local et mondial, en appliquant au départ un taux assez bas ; cette mesure visait à calculer le coût social des dégâts causés à l'environnement et à faire payer le pollueur, mais aussi à inciter les industries à polluer moins. L'orateur a souligné qu'il importait de créer un cadre de suivi cohérent et qu'il fallait créer des voies de communication efficaces entre les différents services de l'État chargés d'appliquer la taxe.

77. Les membres du Comité se sont dits favorables aux travaux menés par le Sous-Comité, y compris l'utilisation d'exemples nationaux (aspects administratifs, effets sur l'économie et la société, établissement des taux d'imposition), et ont encouragé le Sous-Comité à poursuivre ses travaux dans ce sens et à continuer de mettre l'accent sur la mise en œuvre concrète de la taxe.

78. Le Sous-Comité continuera de se pencher en particulier sur les questions administratives, qui seront à l'ordre du jour de la dix-neuvième session du Comité, ainsi que sur les questions liées à l'élaboration de la taxe carbone et à l'approche conceptuelle à retenir. Le Sous-Comité et sa coordonnatrice ont été félicités du travail qu'ils avaient accompli.

J. Conséquences fiscales de l'économie numérique – questions intéressantes pour les pays en développement

79. Le débat sur cette question a été ouvert par le co-coordonnateur du Sous-Comité chargé des questions fiscales liées à l'économie numérique, Aart Roelofsen, qui a présenté un document sur les questions de fiscalité liées à l'économie numérique (E/C.18/2019/CRP.12) issu de la réunion du Sous-Comité, qui s'était tenue à Paris en janvier 2019 sous les auspices de l'ambassade du Nigéria, et du travail de rédaction supplémentaire accompli par un groupe restreint, composé de membres du Sous-Comité, des co-coordonnateurs et du secrétariat.

80. M. Roelofsen a replacé les travaux du Sous-Comité dans leur contexte, signalant les différentes conceptions de la question de la fiscalité de l'économie numérique et les pistes à suivre pour faire avancer les travaux. Certains membres jugeaient en effet que le Sous-Comité devait se concentrer sur l'élaboration de solutions, tandis que d'autres recommandaient que l'on s'entende d'abord sur les principes destinés à guider les travaux du Sous-Comité.

81. À la réunion de Paris, le coup d'envoi du débat avait été donné par un document élaboré par le secrétariat, qui résumait les principales questions et les différentes solutions faisant l'objet de débats dans diverses tribunes. Les débats qui avaient eu lieu à cette réunion du Sous-Comité avaient permis de mieux cerner les positions, et un exposé du secrétariat du Cadre inclusif de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices avait été l'occasion de présenter une analyse des différentes approches examinées dans le contexte du Cadre inclusif.

82. Dans le document, le Sous-Comité dressait un bilan des travaux du Cadre inclusif, faisait un nouveau tour d'horizon des positions des membres et considérait que, compte tenu du critère de présence physique imposé par les conventions fiscales, les problèmes que l'économie numérique posaient sur le plan fiscal étaient étroitement liés à l'incapacité des autorités (appelées « autorités source » aux fins de l'examen de la question) d'imposer les bénéfices d'entreprises qui, parce qu'elles

avaient adopté de nouveaux modèles commerciaux, pouvaient réaliser des bénéfices sur un marché sans pour autant y avoir une présence physique.

83. Pour faire face à ces problèmes, le Sous-Comité proposait une méthode de travail dans la section II du document, qui avait été convenue à la réunion de Paris, et posait une série de questions destinées à orienter la réflexion.

84. Trois grands principes ont été retenus :

- a) éviter à la fois la double imposition et la non-imposition ;
- b) privilégier l'imposition des revenus sur une base nette, lorsque c'était possible ;
- c) préconiser la simplicité et l'administrabilité.

85. L'application de ces principes supposerait que le Sous-Comité :

- a) adopte une démarche indépendante de celle qui présidait aux travaux analogues menés ailleurs, compte dûment tenu de toute évolution qui pourrait influencer sur ses travaux ;
- b) formule des orientations sur :
 - i) les questions relatives aux conventions fiscales ;
 - ii) les questions relatives au droit interne ;
 - iii) les questions relatives à la TVA.

86. Dans le reste du document étaient abordés les principales questions fiscales liées à l'économie numérique, le travail accompli sur ces questions par d'autres entités et quatre questions qui avaient été soulevées au sein du Sous-Comité et sur lesquelles l'avis du Comité était demandé.

87. À l'issue du débat qui a suivi, le Comité a décidé de demander au Sous-Comité de lui présenter un document à sa dix-neuvième session dans lequel il :

- a) expliquerait et évaluerait les propositions élaborées en interne ou par d'autres entités ;
 - i) décrirait les avantages et inconvénients desdites propositions ;
 - ii) mettrait l'accent sur :
 - a. les intérêts des pays en développement ;
 - b. l'administrabilité, l'équité et la certitude quant à l'application ;
 - iii) prendrait en considération les différences entre les économies et les forces du marché ;
 - iv) garderait à l'esprit les principes qui avaient été convenus lors de la réunion qu'il a tenue en janvier 2019 et qui sont énoncés dans le document de séance publié sous la cote E/C.18/2019/CRP.12 ;
- b) prendrait en compte, le cas échéant, les commentaires d'experts sur l'économie numérique ;
- c) veillerait à ce que des propositions finales soient prêtes avant la fin du mandat des membres actuels du Comité.

88. La structure qui était proposée pour les chapitres est la suivante :

- 1. introduction, contexte général, justification des travaux menés, principes directeurs ;

2. pertinence et analyse (avantages et inconvénients) des travaux menés ailleurs :
 - a) Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires ;
 - b) Fonds monétaire international ;
 - c) Union européenne ;
 - d) Forum africain sur l'administration fiscale ;
 - e) autres ;
3. autres méthodes possibles ou modification des méthodes actuelles d'attribution des droits d'imposition et des règles concernant les liens, y compris celles touchant les retenues à la source ;
4. conclusions.

89. Il a été décidé qu'un membre ou qu'un groupe de membres pouvaient proposer des méthodes qui étaient identiques à celles dont étaient saisis le Cadre inclusif ou d'autres forums, des versions modifiées de ces dernières ou encore des solutions complètement différentes, en vue de leur insertion dans le chapitre 3 du document qui serait présenté pour examen au Comité à sa dix-neuvième session, qui se tiendra en octobre 2019. Bien qu'il ait été convenu, à ce stade, de mettre l'accent sur les questions du pilier 1 (pour reprendre la terminologie du Cadre inclusif), il n'était pas exclu de revenir plus tard au pilier 2. Les participants n'étaient pas tous d'accord pour dire que le mandat actuel du Sous-Comité portait sur des questions du pilier 2 qui n'avaient pas besoin d'être réglées à ce stade.

90. Un membre a souligné qu'il importait de veiller à ce que le Sous-Comité chargé de l'article 9 (Entreprises associées) : prix de transfert participe aux discussions sur l'économie numérique. Il y avait des divergences de vues entre les membres du Comité quant à la question de savoir si de nouvelles approches auraient une incidence sur la question. Il serait plus facile de trancher lorsque la voie à suivre serait plus claire, mais la présence du co-coordonnateur et d'autres membres du Sous-Comité chargé de l'article 9 aux séances du Sous-Comité chargé des questions fiscales liées à l'économie numérique contribuerait à garantir une approche cohérente.

K. Fiscalité des projets de développement

91. Dans ses observations liminaires, la Coordonnatrice du Sous-Comité du régime fiscal applicable aux projets d'aide publique au développement, Marlene Parker, a appelé l'attention sur le document de séance portant sur les directives relatives à la fiscalité des projets d'aide publique au développement (E/C.18/2019/CRP.6). Elle a fait état des difficultés que l'exonération fiscale des projets d'aide publique au développement créait pour les pays en développement. Après avoir récapitulé les travaux qui ont abouti à la création, à la dix-septième session, du Sous-Comité du régime fiscal applicable aux projets d'aide publique au développement, elle a rendu compte de la première réunion du Sous-Comité, qui s'est tenue à Londres du 10 au 12 mars 2019. Ont assisté à cette réunion, organisée dans les locaux de l'administration fiscale et douanière du Royaume-Uni, des membres du Comité et des représentants de la Banque mondiale, de l'OCDE, du FMI et du Forum africain sur l'administration fiscale. La réunion a été l'occasion pour le Sous-Comité de procéder à l'examen et à la refonte du projet de directives établi pour le Comité en 2006.

92. Le Comité a été invité à débattre du projet de directives révisé et à se concentrer sur l'introduction et sur les directives elles-mêmes, mais non sur les explications

détaillées accompagnant celles-ci. M^{me} Parker a expliqué que le projet de directives reposait sur le principe voulant que les projets d'aide publique au développement ne devraient pas faire l'objet d'un régime fiscal particulier, sauf dans des circonstances exceptionnelles, par exemple lorsque le régime fiscal d'un pays bénéficiaire n'était pas conforme aux principes fiscaux généralement reconnus ou, dans les rares cas où l'examen de la structure de gouvernance d'un pays, de son régime fiscal ou de son administration fiscale donnait lieu à des graves inquiétudes concernant les impôts perçus. Le projet avait aussi pour but de faire en sorte que si l'on avait effectivement recours à un régime fiscal particulier, cela se fasse de manière claire, ciblée et transparente.

93. M. Sasseville, du secrétariat, a appelé l'attention du Comité sur le caractère préliminaire des directives révisées figurant dans le document publié sous la cote E/C.18/2019/CRP.6 et énuméré les étapes qui mèneraient à la conclusion des travaux du Sous-Comité en 2020.

94. Au cours du débat qui s'est ensuivi, un membre du Comité a demandé selon quelles modalités les directives s'appliqueraient aux employés détachés dans un pays tiers par un organisme d'aide au développement. Le secrétariat a expliqué que la directive 11 s'appliquerait aux agents de l'État et la directive 12, aux autres catégories d'employés.

95. Un membre du Comité originaire d'un pays en développement a décrit le processus d'approbation et de suivi généralement utilisé pour les projets de développement dans son pays. Il a expliqué que l'accord relatif au projet conclu entre l'organisme donateur et le pays n'était qu'un élément du processus et qu'à toute étape de l'exécution, les donateurs pouvaient formuler des objections, voire suspendre un projet. Il a ajouté que les demandes d'exonération fiscale émanaient souvent de sociétés privées au moment des soumissions présentées pour l'exécution du projet.

96. En réponse à une question posée par un membre du Comité, le secrétariat a expliqué en quoi le projet de directives s'appliquait aux projets exécutés par des organisations internationales. Répondant à une question soulevée par un représentant de la société civile, il a cependant précisé que les directives n'avaient pas pour but de s'attaquer aux artifices de planification fiscale auxquels les donateurs recouraient pour dégager des ressources pour le développement.

97. À un membre du Comité qui se disait préoccupé par le fait que dans les cas particuliers où le versement d'impôts à un pays bénéficiaire suscitait de graves inquiétudes il pouvait être dérogé au principe consistant à ne pas demander d'exonération fiscale, la Coordinatrice et le secrétariat ont indiqué que cette dérogation avait fait l'objet de nombreux débats au sein du Sous-Comité ; ils estimaient cependant qu'il convenait de revoir le libellé de la dérogation.

98. Un représentant d'un forum régional sur l'administration fiscale s'est dit d'accord avec l'approche globale adoptée par le Sous-Comité. Il proposait toutefois de remanier la directive 13 pour éviter que la période de 183 jours serve de substitut à la notion d'établissement stable. Il a indiqué que le Forum proposerait à cette fin une nouvelle version de la directive. La Coordinatrice a favorablement accueilli cette offre.

99. À propos de la directive 2, un autre membre du Comité préconisait une approche plus équilibrée qui permette d'éviter d'imposer quoi que ce soit aux pays en développement.

100. La Coordinatrice a conclu le débat en déclarant que le Sous-Comité entendait poursuivre ses travaux en fonction des commentaires reçus et établir une version révisée des directives pour examen à la prochaine réunion du Comité.

L. Relation entre les conventions fiscales et les accords de commerce et d'investissement

101. Michael Lennard, Secrétaire du Comité, a présenté le document du secrétariat consacré à la relation entre les conventions fiscales et les accords de commerce et d'investissement (E/C.18/2019/CRP.14). Il a noté que ce document renseignait le Comité sur certaines questions liées à la relation entre la fiscalité et certains accords bilatéraux, régionaux ou multilatéraux de commerce ou d'investissement.

102. Il s'agissait à la fois des questions générales de chevauchement, telles que les mesures fiscales qui à première vue semblaient contrevenir aux exigences des conventions autres que fiscales, et de tels ou tels domaines dans lesquels il y avait des chevauchements, notamment en ce qui concernait les définitions, les dispositions relatives au traitement juste et équitable, les clauses de protection et de sécurité intégrales, les mesures arbitraires, discriminatoires ou déraisonnables, les clauses parapluie et les dispositions relatives à la non-discrimination. Plusieurs membres du Comité et des observateurs ont accueilli avec satisfaction le document et dit qu'il importait de poursuivre l'analyse de ces questions, en coopération avec les parties prenantes.

103. Le Comité s'est dit d'accord pour que des activités complémentaires de deux types soient organisées au niveau du secrétariat : a) l'établissement d'un document plus détaillé sur ces questions et sur les actions possibles, y compris des formulations possibles, avant la vingtième session du Comité ; b) l'élaboration d'un guide sur le traitement des recours formulés contre les mesures fiscales en vertu de conventions autres que fiscales, y compris par des mesures prises en amont, telles que des mesures d'évaluation, de prévention et d'atténuation des risques. Il a également été convenu que dans l'un et l'autre cas, il faudrait consulter un groupe de réflexion sur les accords fiscaux et autres types d'accords, composé de membres du Comité et d'autres experts, et collaborer le plus possible avec l'OCDE ainsi qu'avec d'autres entités spécialisées dans ce domaine, y compris la CNUCED, la Commission des Nations Unies pour le droit commercial international et d'autres intervenants.

M. Questions diverses

104. Comme il est indiqué dans le rapport sur les travaux de la dix-septième session du Comité, le secrétariat collaborera avec José Troya à la rédaction d'une note portant sur certains aspects de l'utilisation de sociétés écrans. Il établira également des notes succinctes sur les questions posées par l'application du principe de force d'attraction avec des limitations et sur l'application aux partenariats du paragraphe 5 de l'article 13 du Modèle de convention des Nations Unies.

105. Au cours de la session, les membres du Comité et les observateurs ont salué l'importante contribution des hôtes des réunions des sous-comités ainsi que de la Commission européenne et du Gouvernement indien, qui avaient contribué au financement de ces réunions, notamment pour la participation de membres originaires de pays en développement.

106. Le Comité a également souligné que les orientations qu'il avait fixées, notamment dans les modèles, manuels et guides, devaient être rapidement publiées dans les langues officielles de l'ONU.

107. Le Secrétariat a pris note des dates proposées pour les prochaines sessions du Comité et avalisées par celui-ci :

- Dix-neuvième session : Genève, 15-18 octobre 2019 ;

- Vingtième session : New York, 27-30 avril 2020 (combinée avec la séance spéciale du Conseil économique et social sur la fiscalité le 1^{er} mai) ;
- Vingt et unième session : Genève, 20-23 octobre 2020.

Chapitre IV

Questions appelant une décision du Conseil économique et social

Projet de décision recommandé pour adoption par le Conseil : lieu, dates et ordre du jour provisoire de la dix-neuvième session du Comité

108. Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale recommande que le Conseil économique et social examine et adopte le projet de décision ci-après :

Projet de décision

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

Le Conseil économique et social :

- a) Décide que la dix-neuvième session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale se tiendra à Genève du 15 au 18 octobre 2019 ;
- b) Approuve l'ordre du jour provisoire ci-après pour la dix-neuvième session :

Ordre du jour provisoire

1. Ouverture de la session par les coprésident(e)s.
2. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux.
3. Examen des questions de fond concernant la coopération internationale en matière fiscale :
 - a) Questions de procédure à examiner par le Comité ;
 - b) Rapport du Sous-Comité chargé de la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement ;
 - c) La fiscalité et les objectifs de développement durable ;
 - d) Mise à jour du manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement (United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries) ;
 - e) Mise à jour du manuel des Nations Unies sur plusieurs aspects de la fiscalité des industries extractives dans les pays en développement (United Nations Handbook on Selected Issues for Taxation of the Extractive Industries by Developing Countries) ;
 - f) Prévention et règlement des différends ;
 - g) Renforcement des capacités ;
 - h) Questions de fiscalité environnementale ;
 - i) Conséquences fiscales de l'économie numérique – questions intéressant les pays en développement ;

- j) Taxation des projets financés par l'aide publique au développement ;
 - k) Relation entre la fiscalité et les accords de commerce et d'investissement ;
 - l) Autres questions à examiner.
4. Ordre du jour provisoire de la vingtième session du Comité.
 5. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa dix-neuvième session.
-

