



Nations Unies

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

**Rapport sur les travaux
de la vingt-cinquième session
Genève, 18-21 octobre 2022**

Conseil économique et social
Documents officiels, 2023
Supplément n° 25

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

**Rapport sur les travaux
de la vingt-cinquième session
(Genève, 18-21 octobre 2022)**



Nations Unies • New York, 2023

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. Questions appelant une décision du Conseil économique et social	5
Projet de décision soumis au Conseil pour adoption	5
Lieu, dates et ordre du jour provisoire de la vingt-sixième session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale	5
II. Introduction	7
Ordre du jour provisoire	7
III. Organisation de la session	9
Ouverture de la vingt-cinquième session et adoption de l'ordre du jour	9
IV. Questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale : examen et conclusions	10
A. Questions de procédure à examiner par le Comité, y compris les options envisageables pour les consultations du Comité	10
B. Fiscalité et objectifs de développement durable	10
C. Questions relatives au Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement	11
D. 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)	13
E. Détermination des prix de transfert	14
F. Fiscalité des industries extractives	15
G. Fiscalité environnementale	18
H. Prévention et règlement des différends	19
I. Questions fiscales intéressant l'économie numérique et mondialisée	19
J. Traitement fiscal des cryptoactifs	21
K. Transition numérique et autres moyens d'améliorer l'administration de l'impôt	21
L. Amélioration de la transparence fiscale	23
M. Impôt sur la fortune et taxes de solidarité	24
N. Impôts indirects	24
O. Taxes pour la santé	25
P. Corrélation entre accords intéressant la fiscalité, le commerce et l'investissement	26

Q. Renforcement des capacités	27
R. Autres questions à examiner	28

Chapitre I

Questions appelant une décision du Conseil économique et social

Projet de décision soumis au Conseil pour adoption

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

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

Le Conseil économique et social :

- a) Décide que la vingt-sixième session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale se tiendra à New York du 27 au 30 mars 2023 ;
- b) Approuve l'ordre du jour provisoire de la vingt-sixième session de la Commission, tel qu'indiqué ci-dessous :

Ordre du jour provisoire de la vingt-sixième session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

1. Ouverture de la session par les coprésidents.
2. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux.
3. Examen des questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale :
 - a) Questions de procédure à examiner par le Comité ;
 - b) Fiscalité et objectifs de développement durable ;
 - c) Questions relatives au Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement ;
 - d) 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) ;
 - e) Détermination des prix de transfert ;
 - f) Fiscalité des industries extractives ;
 - g) Fiscalité environnementale ;
 - h) Prévention et règlement des différends ;
 - i) Questions fiscales intéressant l'économie numérique et mondialisée ;
 - j) Traitement fiscal des cryptoactifs ;

- k) Transition numérique et autres moyens d'améliorer l'administration de l'impôt ;
 - l) Amélioration de la transparence fiscale ;
 - m) Impôt sur la fortune et taxes de solidarité ;
 - n) Impôts indirects ;
 - o) Taxes pour la santé ;
 - p) Corrélation entre accords intéressant la fiscalité, le commerce et l'investissement ;
 - q) Renforcement des capacités ;
 - r) Autres questions à examiner (notamment fiscalité et questions de change).
- 4. Ordre du jour provisoire de la vingt-septième session.
 - 5. Modalités d'adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa vingt-sixième session.

Chapitre II

Introduction

2. En application des résolutions [2004/69](#) et [2017/2](#) et de la décision 2022/342 du Conseil économique et social, la vingt-cinquième session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale s'est tenue sous une forme hybride – en présentiel mais avec la possibilité d'une participation en ligne – du 18 au 21 octobre 2022. Ont assisté en personne aux séances 21 membres du Comité et 136 participant(e)s inscrit(e)s en qualité d'observateur ou d'observatrice. Quatre membres du Comité et 280 observateurs/observatrices inscrit(e)s y ont participé en ligne.

3. Le présent rapport récapitule les délibérations du Comité et les décisions prises sur les points ci-après, inscrits à l'ordre du jour provisoire de la vingt-cinquième session du Comité, tel qu'adopté par celui-ci ([E/C.18/2022/3](#)).

Ordre du jour provisoire

1. Ouverture de la session par les coprésidents.
2. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux.
3. Examen des questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale :
 - a) Questions de procédure à examiner par le Comité ;
 - b) Fiscalité et objectifs de développement durable ;
 - c) Questions relatives au Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement ;
 - d) 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) ;
 - e) Détermination des prix de transfert ;
 - f) Fiscalité des industries extractives ;
 - g) Fiscalité environnementale ;
 - h) Prévention et règlement des différends ;
 - i) Questions fiscales intéressant l'économie numérique et mondialisée ;
 - j) Traitement fiscal des cryptoactifs ;
 - k) Transition numérique et autres moyens d'améliorer l'administration de l'impôt ;
 - l) Amélioration de la transparence fiscale ;
 - m) Impôt sur la fortune et taxes de solidarité ;
 - n) Impôts indirects ;
 - o) Taxes pour la santé ;
 - p) Corrélation entre accords intéressant la fiscalité, le commerce et l'investissement ;

- q) Renforcement des capacités ;
 - r) Autres questions à examiner.
4. Ordre du jour provisoire de la vingt-sixième session du Comité.
 5. Modalités d'adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa vingt-cinquième session.

Chapitre III

Organisation de la session

Ouverture de la vingt-cinquième session et adoption de l'ordre du jour

4. Le coprésident, Mathew Gbonjubola, a souhaité la bienvenue à tous les membres du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale à la première session tenue en présentiel par celui-ci dans sa composition actuelle – et la première depuis octobre 2019 – à l'occasion d'une séance initiale à huis clos consacrée à l'examen de la conduite des travaux pendant la session.

5. À la séance publique qui a suivi, la coprésidente, Liselott Kana, a souhaité la bienvenue aux observateurs et observatrices présent(e)s, de même qu'à celles et ceux qui participaient en ligne. Elle se réjouissait d'avance de recevoir les précieuses contributions de tous les participants aux travaux du Comité et de dialoguer avec eux.

6. Le Sous-Secrétaire général chargé du développement économique, Navid Hanif, a prononcé une allocution de bienvenue au nom du Secrétaire général. Il a fait observer que cette réunion en présentiel et hybride était une occasion de se réjouir, mais qu'elle se tenait dans le contexte d'une période extrêmement difficile.

7. Il a rappelé la tâche essentielle qui incombait au Comité dans l'exécution de son important mandat, à savoir veiller à ce que les pays, en particulier les pays en développement, reçoivent le soutien nécessaire pour répondre à leurs besoins et surmonter les immenses difficultés qui se présentaient à eux dans la situation actuelle. Il a souligné que le fait de s'attaquer à des questions telles que l'imposition des bénéfices exceptionnels, comme l'avait demandé le Secrétaire général, était un moyen supplémentaire d'aider les pays à atténuer ces difficultés.

8. M. Hanif a fait observer que l'on s'orientait davantage vers le multilatéralisme pour traiter les questions fiscales et combattre les flux financiers illicites et que la meilleure chance de succès résidait dans une approche inclusive et axée sur le développement durable. Il a relevé que cette tendance au multilatéralisme se reflétait dans les travaux du Comité, notamment ceux qui visaient à mettre au point un éventuel mécanisme d'adoption accélérée des principales dispositions du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, en particulier celles relatives au traitement fiscal d'activités économiques de plus en plus numérisées et mondialisées.

9. Prenant note des divers axes de travail du Comité, il s'est félicité des travaux en cours, a rendu hommage au dévouement des membres du Comité et salué les contributions importantes apportées par les participants aux sous-comités et toutes les autres personnes ayant pris part aux travaux des Nations Unies en matière fiscale.

10. M^{me} Kana a remercié M. Hanif de son allocution et du soutien qu'il apportait au Comité, notamment dans l'exercice de ses nouvelles fonctions. Elle a ensuite présidé à l'adoption de l'ordre du jour, qui a été adopté sans modification.

Chapitre IV

Questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale : examen et conclusions

A. Questions de procédure à examiner par le Comité, y compris les options envisageables pour les consultations du Comité

11. Les co-coordonnateurs du groupe de travail chargé des questions de procédure, Liselott Kana et Carlos Protto, ont présenté au Comité lors d'une séance à huis clos, pour examen, des propositions de modification du document intitulé « Practices and Working Methods for the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters » (pratiques et méthodes de travail du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale), dont l'objet était de faire en sorte que les travaux du Comité soient menés le plus efficacement possible.

12. Les membres du Comité ont donné leur avis sur les différentes solutions présentées et il a été convenu que le texte des modifications proposées ferait l'objet d'une deuxième lecture, pour approbation finale, à la vingt-sixième session.

B. Fiscalité et objectifs de développement durable

13. Le Sous-Secrétaire général au développement économique, Navid Hanif, a fait des observations sur la fiscalité et les objectifs de développement durable, en se référant tout particulièrement à la séance spéciale du Conseil économique et social de 2022 sur la coopération internationale en matière fiscale, qui s'était tenue le 8 avril 2022.

14. M. Hanif a appelé l'attention sur trois des principaux messages à retenir de la séance spéciale, qui revêtaient une importance particulière pour les travaux du Comité. Premièrement, l'impact des réformes fiscales sur les économies à différents stades du développement devait être examiné dans le cadre des discussions internationales. Il convenait, pour faire face à cette réalité, de concevoir des solutions et des règles faciles à appliquer. Deuxièmement, la réduction des flux financiers illicites, qui dépendait de l'accès à des informations détenues dans d'autres pays, était pour les pays en développement d'une importance décisive. Cependant, certains d'entre eux peinaient encore à réunir les conditions techniques requises pour se joindre aux efforts internationaux de transparence fiscale et avaient besoin d'être aidés à cet égard. Troisièmement, pour s'attaquer aux flux financiers illicites selon une approche intégrée, il fallait aider les administrations fiscales à améliorer la mise en œuvre, notamment par des stratégies de renforcement des capacités et de valorisation des ressources humaines. Il fallait adopter une approche à l'échelle de l'ensemble de l'administration pour réduire les flux financiers illicites liés à la fiscalité (par exemple, la fraude et l'évasion fiscales, les prix de transfert abusifs et la manipulation des prix). M. Hanif a soulevé la question de savoir comment intégrer ces éléments dans les travaux du Comité.

15. M. Hanif a également souligné qu'il fallait s'attaquer de façon concrète à ces problèmes et aux autres obstacles à la réalisation des objectifs de développement durable, élaborer les réponses à y opposer et privilégier les domaines où le travail le plus utile et le plus efficace pouvait être réalisé. Il a invité le Comité à envisager d'orienter de la sorte ses travaux, y compris dans les domaines dont il avait entamé l'examen récemment, tels que la fiscalité environnementale, les taxes pour la santé et les impôts sur la fortune et taxes de solidarité. Il était important, a-t-il noté, d'avoir

une longueur d'avance pour pouvoir s'attaquer aux risques non encore pleinement matérialisés.

16. Après l'exposé de M. Hanif, les membres du Comité ont indiqué ce qui suit : a) le lien entre la fiscalité et les objectifs de développement durable n'était pas toujours évident, mais le Comité avait tenté d'identifier les domaines à prendre en considération et à examiner en priorité, tels que les taxes pour la santé, la fiscalité environnementale et les impôts sur la fortune et taxes de solidarité ; b) un plus large soutien financier était nécessaire pour atteindre les objectifs de développement durable ; c) la protection des droits d'imposition des pays en développement favorisait la mobilisation des ressources intérieures et, partant, la réalisation des objectifs ; d) le recouvrement des impôts en général, et pas seulement des taxes liées à la santé et à l'environnement, était indispensable pour la mobilisation des ressources, la réduction des inégalités et la réalisation des objectifs.

17. Les observateurs et observatrices ont indiqué ce qui suit : a) il était essentiel de s'attaquer aux flux financiers illicites, qui avaient fait perdre des milliards de dollars tant aux pays en développement qu'aux pays développés ; b) il était important d'évaluer les moyens par lesquels la technologie pouvait contribuer à augmenter les recettes et quels seraient les rôles respectifs des administrations fiscales, des banques centrales, des ministères des finances et des ministères de la justice qui s'attaqueraient de concert aux flux financiers illicites ; c) par leurs travaux, l'Organisation des Nations Unies et d'autres acteurs apportaient aux pays en développement une aide indispensable pour atteindre les objectifs de développement durable ; d) les recettes fiscales étaient indispensables à la réalisation des objectifs, mais les règles et politiques en vigueur tendaient à limiter exagérément l'exercice des droits d'imposition, tandis que de nombreux changements faisant l'objet de discussions internationales ne semblaient pas convaincre les pays en développement que ces obstacles seraient surmontés.

C. Questions relatives au Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement

18. Rasmi Das, co-coordonnateur (avec M. Protto et Stephanie Smith) 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, a donné un aperçu des activités du Sous-Comité depuis la vingt-quatrième session du Comité, telles qu'exposées dans le rapport des co-coordonnateurs (E/C.18/2022/CRP.22). À sa réunion de juin, le Sous-Comité avait examiné quatre notes. La première concernait un critère d'assujettissement à l'impôt qu'il était proposé d'inclure dans la Convention. La deuxième note avait pour objet de préciser quand certaines dispositions de la Convention seraient applicables aux paiements au titre de divers services. La troisième concernait l'inclusion des paiements au titre des logiciels informatiques dans la définition des redevances. La quatrième note était consacrée à des questions techniques et de fond soulevées par l'article 6, relatif aux revenus immobiliers. À sa réunion de septembre, le Sous-Comité s'était employé à parachever les deux notes (la première et la troisième) qui étaient prêtes à être présentées au Comité, pour examen, à sa vingt-cinquième session.

19. M. Das a présenté la note concernant la proposition de règle d'assujettissement à l'impôt (E/C.18/2022/CRP.23). Il a indiqué que le Sous-Comité avait proposé une règle d'application générale, non limitée à des considérations d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices découlant de transactions entre parties liées. Il était en outre important pour les pays en développement que la disposition

s'applique automatiquement et ne se limite pas aux régimes adoptés après l'entrée en vigueur d'un traité. Le Sous-Comité avait toutefois reconnu qu'il y aurait des situations dans lesquelles des exceptions résultant de négociations bilatérales seraient appropriées, comme pour les organismes de placement collectif ou les fonds de pension, ou dans le cas d'une exemption de participation. En conséquence, la disposition proposée comprenait un espace réservé pour l'inclusion de telles exceptions. Il était prévu que le commentaire contienne des propositions de libellé pour les exceptions les plus courantes.

20. En général, les membres et les observateurs ont approuvé le libellé proposé, et certains ont fait des suggestions rédactionnelles. Un membre du Comité s'est dit préoccupé par le fait que la règle proposée était d'application plus large que cela n'était nécessaire pour répondre aux considérations d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices qui l'avaient suscitée et a déclaré que, si le Comité décidait non seulement de répondre à ces considérations mais aussi d'essayer d'atteindre un taux minimum d'imposition, alors un plafond devait être appliqué par l'État de la source sur le taux d'imposition. Ce point de vue n'a pas reçu un large soutien de la part du Comité. Plusieurs membres ont indiqué que la disposition ne devrait pas être appliquée lorsque le paiement est effectué, mais seulement après, selon le traitement fiscal réservé à ce dernier sur une période imposable donnée. On a rappelé que l'application des exigences en matière de retenue à la source n'était évidemment pas prévue dans le Modèle de convention des Nations Unies ou dans ses commentaires, mais qu'elle était spécifiquement du ressort du droit interne. Ashfaq Ahmed a noté qu'il faudrait prêter attention à la question de l'application de la règle d'assujettissement à l'impôt lorsque celle-ci serait intégrée à la Convention et mise en œuvre. D'autres participants ont également déclaré qu'il fallait encourager la mise en œuvre rapide de toute règle d'assujettissement à l'impôt intégrée à la Convention.

21. Un observateur a estimé que le Comité devait attendre les résultats des travaux du Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) avant d'adopter une règle d'assujettissement à l'impôt. M. Gbonjubola a rappelé au Comité que celui-ci avait son propre mandat et travaillait de manière indépendante. Marlene Nembhard-Parker a fait observer que même les pays qui avaient adopté les propositions du Cadre inclusif étaient libres de recourir à de meilleures solutions.

22. M. Das a remercié les membres et les observateurs de leurs précieuses observations, qui seraient prises en considération dans la prochaine version du projet de disposition. Il a également noté que l'objectif immédiat était de rédiger la disposition et qu'il était préférable de remettre à plus tard le débat sur sa mise en œuvre.

23. M. Protto a présenté une note ([E/C.18/2022/CRP.24](#)) concernant l'inclusion des paiements au titre des logiciels informatiques dans la définition des redevances prévues à l'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. Il a rappelé quelle était la situation en juin 2021, à la fin du mandat des précédents membres du Comité. En effet, le commentaire de l'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies avait inclus, depuis 2001, de nombreuses citations du commentaire pertinent de l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui traite de la même question. En 2021, le Comité avait décidé d'exposer en détail, au paragraphe 15 du commentaire de l'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies, les objections que certains de ses membres avaient formulées à l'égard du commentaire existant. Il avait également fait état d'un point de vue différent, au paragraphe 16 du commentaire du Modèle de convention des Nations Unies, en faveur d'un élargissement de la définition des redevances, qui couvrirait les paiements au titre de

l'utilisation de logiciels informatiques dans des cas non envisagés dans le commentaire actuel.

24. M. Protto a instamment prié le Comité de s'assurer que le traitement des paiements au titre des logiciels informatiques serait explicité à l'avenir, étant donné que rien ne pouvait actuellement être fait pour régler des questions relatives aux paiements effectués en exécution d'accords antérieurs. Selon lui, pour bien préciser les choses à l'avenir, il faudrait modifier le Modèle de convention des Nations Unies, soit pour inclure explicitement les paiements au titre des logiciels informatiques dans la définition des redevances, soit pour les exclure expressément.

25. La suggestion de M. Protto, selon laquelle il fallait penser à l'avenir et poursuivre les travaux relatifs à la rédaction éventuelle d'une version élargie de la définition des redevances qui inclurait les paiements au titre des logiciels informatiques, a reçu l'assentiment général. La question de savoir s'il était acceptable d'inclure une telle disposition élargie dans le Modèle de convention des Nations Unies a été soulevée, mais une décision à ce sujet a été reportée dans l'attente de travaux supplémentaires. En conséquence, le Sous-Comité continuera d'élaborer une définition élargie des redevances faisant référence aux logiciels informatiques, ainsi que le commentaire pertinent à l'appui de cette nouvelle définition, qu'il soumettra au Comité en 2023 en vue de parvenir à une décision finale sur l'opportunité de l'incorporer dans le texte de la Convention.

D. 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)

26. Aart Roelofsen, co-coordonnateur (avec M. Protto) du Sous-Comité chargé de la mise à jour du manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement, a présenté le sujet. Le rapport des co-coordonnateurs ([E/C.18/2022/CRP.25](#)) exposait les activités menées par le Sous-Comité depuis la vingt-quatrième session du Comité. Le Sous-Comité s'était réuni à deux reprises, en juin et en août, pour préparer deux notes d'information à l'attention du Comité.

27. M. Roelofsen a indiqué que la première note d'information ([E/C.18/2022/CRP.26](#)) contenait les modifications que le Sous-Comité proposait d'apporter au manuel afin de refléter celles qui avaient été apportées en 2021 lors de la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. Alors qu'il rédigeait ces modifications, le Sous-Comité avait décidé de proposer quelques améliorations (sans rapport avec les modifications apportées en 2021 au modèle de Convention) au libellé des paragraphes environnants. M. Roelofsen a invité à formuler toute observation d'ordre général concernant cette note et a suggéré aux membres du Comité de fournir des observations écrites avant le 30 novembre 2022, pour que celles-ci puissent être prises en considération dans le projet de Manuel complet que le Sous-Comité comptait présenter au Comité pour approbation à la vingt-sixième session. Personne ne s'y étant opposé, cette proposition a été adoptée.

28. Le Comité a examiné le document [E/C.18/2022/CRP.27](#), contenant les orientations proposées au sujet de la conduite de négociations de conventions fiscales par visioconférence. Le Sous-Comité a recommandé de publier cette note d'orientation séparément, au lieu d'attendre son insertion dans la prochaine mise à

jour de la section du Manuel traitant des questions logistiques, qui aurait lieu après 2023.

29. Le Comité a préconisé de poursuivre l'élaboration des orientations et de les publier sous la forme d'une note autonome. La conclusion selon laquelle il était souvent préférable de tenir des réunions en présentiel a été appuyée, mais plusieurs membres du Comité ont demandé que le rapport indique également que la conduite de négociations par visioconférence pouvait permettre, dans certains cas, de conclure un traité plus rapidement et aussi contribuer à la formation de la prochaine génération de négociateurs. Ces observations seraient prises en compte dans la prochaine version des orientations, qui seraient présentées au Comité pour approbation à sa vingt-sixième session. La demande d'un observateur souhaitant que soient établies des orientations similaires sur la conduite par visioconférence de discussions dans le cadre de la procédure amiable serait transmise pour examen au sous-comité compétent.

E. Détermination des prix de transfert

30. Les co-coordonnateurs du Sous-Comité chargé des prix de transfert, Ingela Willfors et Mathew Gbonjubola, ont présenté leur rapport sur la détermination des prix de transfert ([E/C.18/2022/CRP.16](#)) et ont sollicité les commentaires et les orientations du Comité sur les travaux entrepris par le Sous-Comité depuis la vingt-quatrième session.

31. M^{me} Willfors a présenté l'état d'avancement des travaux consacrés à l'élaboration d'orientations par secteur ou branche d'activité, couvrant deux axes de travail. En ce qui concerne les produits primaires, elle a indiqué que les orientations seraient établies sur la base d'études de cas tirées des secteurs du soja et du café et traiteraient de la fixation des prix de transfert au titre de l'utilisation de biens incorporels pour la recherche et le développement dans le domaine des semences et des pesticides. En ce qui concerne l'industrie pharmaceutique, les orientations porteraient sur la chaîne de valeur du secteur et la réglementation nationale. M^{me} Willfors a ajouté qu'elles porteraient également sur la définition des transactions, l'évaluation comparative et les bonnes pratiques d'audit.

32. M. Gbonjubola a présenté les travaux en cours consacrés à la boîte à outils sur l'évaluation des risques et les audits et a indiqué que celle-ci prendrait la forme d'un guide d'audit qui couvrirait l'évaluation du risque effectif, la sélection des cas et la conduite d'un audit des prix de transfert. En ce qui concerne les règles nationales de lutte contre les prix de transfert abusifs, il a indiqué que la décision avait été prise de donner la priorité à d'autres axes de travail.

33. Une participante du Sous-Comité, Monique van Herksen, a rendu compte des travaux entrepris dans le cadre de l'axe de travail sur les certificats de dioxyde de carbone, précisant qu'ils consistaient à examiner la chaîne d'approvisionnement nécessaire pour générer des crédits d'émission de carbone. Les orientations fournies comprendraient une description du cadre réglementaire et de la chaîne d'approvisionnement nécessaires pour générer des réductions d'émissions certifiées et des unités de réduction d'émissions, et s'appuieront sur des exemples de projets dans les domaines de la reforestation, des industries extractives et des fourneaux.

34. Un autre participant du Sous-Comité, Raffaele Petruzzi, a présenté l'axe de travail sur les ralentissements économiques liés à la maladie à coronavirus (COVID-19). Il a indiqué que les orientations traiteraient de l'impact de la pandémie de COVID-19 sur les prix de transfert et comprendraient des conseils d'ordre général en cas de ralentissement de l'activité. Elles couvriraient l'impact de la COVID-19 à toutes les

étapes des chaînes de valeur et les changements tant temporaires que permanents apportés à ces chaînes de valeur, ainsi que d'autres sujets, tels que les avantages et inconvénients des différentes méthodes de détermination des prix de transfert, l'évaluation comparative et les questions de documentation.

35. M^{me} Willfors a présenté l'axe de travail sur la prévention et le règlement des différends. Elle a indiqué que les travaux porteraient sur les accords préalables en matière de prix, les audits conjoints et le Programme international pour le respect des obligations fiscales et qu'ils aborderaient la question de la confiance entre les autorités compétentes, ainsi qu'entre les contribuables et les autorités fiscales.

36. M^{me} Willfors a souligné qu'il importait de collaborer avec les autres sous-comités et groupes de travail afin d'éviter les doubles emplois et d'assurer la concordance des orientations du Comité. Elle a rappelé les contacts ainsi établis avec les Sous-Comités chargés du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et des questions de fiscalité environnementale, ainsi qu'avec le Groupe de travail sur la prévention et le règlement des différends, et a réitéré l'engagement du Sous-Comité chargé des prix de transfert à poursuivre ces vastes consultations et cette collaboration étroite.

37. Tous les intervenants ont mentionné que les groupes de rédaction avaient reçu de précieux retours d'information lors de la dernière réunion du Sous-Comité, qui s'était tenue du 6 au 8 septembre 2022, ainsi que de la part du public, dont ils avaient reçu des observations après la vingt-quatrième session. Il était prévu que les projets d'orientations pour les axes de travail sur les ralentissements économiques liés à la COVID-19, sur la boîte à outils pour l'évaluation des risques et les audits des prix de transfert et sur les certificats de dioxyde de carbone seraient présentés au Comité à sa vingt-sixième session pour un examen initial.

38. Le Comité s'est félicité des progrès accomplis par le Sous-Comité et a souligné en particulier qu'il appréciait le travail entrepris par ce dernier sur la question des mesures de confiance dans l'axe de travail sur la prévention et le règlement des différends. En ce qui concerne les travaux entrepris sur la COVID-19, les membres du Comité ont encouragé le Sous-Comité à prendre en considération l'incidence de la pandémie sur la prévention et le règlement des différends et sur les accords préalables en matière de prix, ainsi que la comptabilisation des pertes par les entités de routine. Les co-coordonateurs ont accueilli avec intérêt ces nouvelles suggestions et ont indiqué que le Sous-Comité en tiendrait compte dans ses travaux futurs.

F. Fiscalité des industries extractives

39. Ignatius Mvula, co-coordonnateur du Sous-Comité chargé de la fiscalité des industries extractives, a présenté le rapport des co-coordonnateurs ([E/C.18/2022/CRP.35](#)), qui fait le point des conclusions de deux réunions tenues par le Sous-Comité en juin et en septembre. Il a invité les chefs d'équipe, pour chaque axe de travail, à donner de plus amples précisions. Alexandra Readhead s'est exprimée sur les questions d'établissement stable, Chris Sanger, sur les incitations fiscales, Stig Sollund, sur les manipulations de prix et l'évaluation des ressources naturelles et Hafiz Chaudhury, sur la transition énergétique. M^{me} Readhead et M. Chaudhury ont présenté leurs exposés à distance.

40. En ce qui concerne l'axe de travail sur la transition énergétique, M. Mvula a fait état de la réunion tenue avec les homologues du Sous-Comité chargé des questions de fiscalité environnementale, qui avait été l'occasion de débattre de la délimitation des travaux de chaque sous-comité afin qu'ils se complètent tout en évitant les doubles emplois. Le Sous-Comité chargé de la fiscalité des industries extractives

envisagerait les questions de transition énergétique du point de vue de la production ou de l'offre, tandis que le Sous-Comité chargé des questions de fiscalité environnementale s'intéresserait à la consommation ou la demande d'énergie. Les deux Sous-Comités se rencontreraient régulièrement pour examiner les domaines pouvant être traités par l'un ou l'autre.

41. Le Sous-Comité prévoyait de réaliser une enquête pour recueillir toutes données utiles et dresser un inventaire des différentes situations des pays au regard de la transition énergétique et mesures prises à son égard. Le Sous-Comité avait présenté une table des matières possible pour des orientations sur la transition énergétique (ibid., annexe A), qui mettait l'accent sur les aspects essentiels de la transition énergétique et accordait une place particulière à la question cruciale de l'accès à l'énergie pour les pays en développement dans la quête du développement durable. L'examen par le Sous-Comité avait permis de recenser, notamment, les questions essentielles suivantes :

- a) Mandat du Sous-Comité concernant la production d'énergie ;
- b) Accent mis sur les mesures fiscales propres à stimuler la transition énergétique ;
- c) Demande de minéraux essentiels – lithium, cobalt et terres rares – pour la transition énergétique et besoins de développement des communautés locales ;
- d) Diminution potentielle des recettes dans les pays en développement qui produisent des combustibles fossiles ;
- e) Dotations en ressources naturelles – hydroélectricité et énergie solaire – ainsi qu'en hydrocarbures et en charbon ;
- f) Production d'électricité ;
- g) Combustibles de cuisson et combustibles liquides (biogaz et hydrogène) ;
- h) Avantages et inconvénients des différents instruments budgétaires ;
- i) Choix entre une transition lente (par exemple, transition du charbon au gaz, puis du gaz aux énergies renouvelables) ou rapide (transition directe aux énergies renouvelables).

42. En ce qui concerne l'axe de travail sur les établissements stables, le Comité a pris connaissance de l'approche que le Sous-Comité entendait suivre pour aborder les principales questions concernant les industries extractives et la manière dont elles étaient actuellement traitées dans le Modèle de convention des Nations Unies concernant la double imposition entre les pays développés et les pays en développement, tout en signalant les problèmes qu'il faudrait peut-être résoudre dans une mise à jour du Modèle. Les sujets mentionnés comprenaient le traitement fiscal des sous-traitants, la délimitation des activités, le traitement fiscal du personnel et des prestataires de services des industries extractives, l'imposition des revenus des services de gestion et des services techniques, les opérations à distance, le transport maritime et aérien, et les activités de commercialisation.

43. Le Sous-Comité examinerait la manière dont ces questions étaient traitées dans le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre les pays développés et les pays en développement et proposerait des solutions possibles si les lacunes étaient à prévoir. Les articles et commentaires pertinents de l'actuel Modèle de Convention étaient notamment l'article 5 (Établissement stable), l'article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne), l'article 12 a) (Honoraires pour services techniques), l'article 12 b) (Services numériques automatisés), l'article 13

(Gains en capital), l'article 14 (Professions indépendantes) et l'article 15 (Professions dépendantes).

44. Le Sous-Comité avait l'intention de proposer quelques options quant à la manière de traiter les questions ayant trait aux établissements stables dans les industries extractives, notamment sous la forme de projets de parties d'articles et de commentaires qu'il communiquerait, pour examen, au 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. Les groupes concernés des deux Sous-Comités commenceraient prochainement à tenir des réunions périodiques pour discuter des approches et des options.

45. En ce qui concerne l'axe de travail sur les manipulations de prix et l'évaluation des ressources naturelles, le Sous-Comité a proposé d'éviter le mot « sous-évaluation » dans le nouvel intitulé, afin de maintenir un ton neutre. Plusieurs questions clés étaient incluses dans le plan général et le programme de travail, notamment la protection des recettes dans les pays riches en ressources, l'importance de l'évaluation des produits pour l'administration de l'impôt, les difficultés rencontrées dans la détermination de la juste valeur marchande, la tarification par référence, la tarification administrative et les accords préalables en matière de prix. Le Sous-Comité se pencherait sur ces questions et s'efforcerait d'inclure dans son examen des exemples de pays, dont il tirerait les principaux enseignements. Il prévoyait à cet égard de mener une enquête sur les méthodes utilisées par les administrations fiscales des pays et les problèmes rencontrés dans l'évaluation des produits.

46. Les membres du Comité et les observateurs qui ont pris la parole ont exprimé leur satisfaction quant au déroulement des travaux et au vaste ensemble de questions soulevées pour chaque axe de travail, et ils ont félicité le Sous-Comité de son programme de travail ambitieux. Certains membres du Comité ont émis des réserves quant à l'intention du Sous-Comité chargé de l'axe de travail sur les établissements stables de proposer des projets de textes à inclure dans la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre les pays développés et les pays en développement et l'ont encouragé à se concerter avec le Sous-Comité chargé de la mise à jour du Modèle de convention en vue d'éviter les doubles emplois. On a également fait observer que ce dernier envisagerait probablement une disposition qui ne se limiterait pas aux industries extractives et à la seule question de l'établissement stable. D'autres membres du Comité ont en revanche préconisé de profiter des compétences des participants du Sous-Comité chargé de la fiscalité des industries extractives et ont jugé souhaitable que des projets de textes soient communiqués pour examen au Sous-comité chargé de la mise à jour du Modèle de convention. Un observateur a fait remarquer qu'il était important d'établir des orientations sur les établissements stables dans les industries extractives, étant donné que cette question était fréquemment soulevée lors des négociations de conventions fiscales.

47. La nécessité d'une collaboration étroite entre les deux Sous-Comités afin d'éviter les doubles emplois a été unanimement reconnue, notamment en ce qui concerne l'établissement stable dans les industries extractives, les activités d'exploration, l'imputation des bénéfices aux établissements stables, la force d'attraction, l'imposition des gains en capital et l'article 14.

48. On a également proposé que le même type de collaboration s'instaure entre les Sous-Comités chargés respectivement des industries extractives et des prix de transfert, sur les questions relatives aux prix de transfert et à l'évaluation des produits dans les industries extractives.

G. Fiscalité environnementale

49. Les co-coordonnateurs du Sous-Comité chargé des questions de fiscalité environnementale, M. Ahmed et Susanne Åkerfeldt, ont exposé l'état d'avancement et les prochaines étapes envisagées de leurs travaux, comme indiqué ci-dessous. Cet exposé était basé sur le rapport des co-coordonnateurs ([E/C.18/2022/CRP20](#)).

50. L'axe de travail 1 (l'interaction entre la taxe sur le carbone et d'autres mesures nationales) comporte trois grands volets : la manière d'évaluer et de corriger l'interaction entre les taxes sur le carbone et les autres impôts ; l'interaction entre les taxes sur le carbone et d'autres mesures environnementales (échange de droits d'émission et politique climatique) ; l'élimination progressive des subventions à l'utilisation des combustibles fossiles.

51. L'axe de travail 2 (le rôle des taxes sur le carbone et d'autres mesures en appui à la transition énergétique) envisage la transition énergétique dans une perspective plus large et pas seulement sous l'angle des réductions des émissions de carbone. Il s'agit notamment d'utiliser des archétypes dans lesquels les aspects pertinents de la transition énergétique se matérialiseraient différemment, en tenant compte d'exemples illustrant différentes options en matière de fiscalité environnementale. Des archétypes seraient envisagés en fonction, par exemple, de la disponibilité des ressources naturelles et des marchés pour les pays considérés.

52. L'axe de travail 3 (l'interaction entre les taxes sur le carbone et les programmes de compensation des émissions de carbone) a pour objet de donner une vue d'ensemble de la situation actuelle et des raisons pour lesquelles elle appelle des mesures fiscales, à faire mieux connaître et comprendre le cadre fourni par l'article 6 de l'accord de Paris, à délimiter les problèmes actuellement posés par la fiscalité et à mettre en évidence les questions essentielles à traiter, ainsi qu'à garantir une approche cohérente en matière de qualification et d'évaluation.

53. L'axe de travail 4 (les mécanismes d'ajustement carbone aux frontières et les moyens permettant aux pays en développement d'éviter les retombées indésirables de la mise en œuvre de telles mesures par d'autres juridictions) comprend trois grands volets : les fuites de carbone et les moyens de les empêcher, les mesures et propositions d'ajustement carbone aux frontières et les réponses possibles aux mesures d'ajustement carbone aux frontières.

54. Les co-coordonnateurs ont indiqué que le Sous-Comité travaillerait en étroite coordination avec le Sous-Comité chargé de la fiscalité des industries extractives pour les axes de travail 1) et 2) et avec le Sous-Comité chargé des prix de transfert pour l'axe de travail 3).

55. Les co-coordonnateurs ont demandé des conseils spécifiques sur les axes de travail 2 et 4 ([E/C.18/2022/CRP20](#), par. 13 et 23).

56. En ce qui concerne l'axe de travail 5 (mesures de fiscalité environnementales autres que les taxes sur le carbone), les coordonnateurs ont indiqué que, sur la base des réactions préliminaires reçues lors d'un atelier organisé par le Secrétariat, le Sous-Comité prévoyait d'entamer les travaux et présenterait au Comité, pour examen à sa vingt-sixième session, des suggestions concernant leur champ d'application précis.

57. Les membres du Comité ont formulé des observations sur cet exposé et ont remercié le Sous-Comité d'avoir assuré la liaison avec d'autres sous-comités, soulignant que cette coordination était importante pour l'avancement des travaux.

58. Les membres du Comité et les observateurs ont mis en évidence certains domaines sur lesquels le Sous-Comité devait porter son attention, à savoir :

a) Axe de travail 1 : tenir compte de l'interaction entre les taxes sur le carbone et les autres droits d'accises sur les carburants et les véhicules afin d'éviter d'éventuelles doubles impositions ;

b) Axe de travail 2 : examiner d'autres candidats potentiels pour la sélection d'archétypes (par exemple, la Bolivie (État plurinational de) et le Ghana), et expliciter davantage l'utilisation, la sélection et les critères des archétypes, ainsi que l'utilité de cette analyse pour les décideurs et les contribuables ;

c) Axe de travail 4 : entreprendre un état des lieux objectif des mesures d'ajustement carbone aux frontières, notamment en ce qui concerne leur conformité aux règles de l'Organisation mondiale du commerce. Il importe de noter que, comme cela avait déjà été précisé à la vingt-quatrième session ([E/2022/45/Add.1-E/C.18/2022/2](#), par. 50), il a été de nouveau souligné que l'analyse effectuée selon cet axe de travail devait être objective et ne pas être considérée comme une approbation ou un rejet implicite par le Comité des mesures élaborées par d'autres organismes, ni comme un soutien implicite aux mesures d'ajustement carbone aux frontières.

H. Prévention et règlement des différends

59. Les co-coordonnateurs du Groupe de travail sur la prévention et le règlement des différends, MM. Protto et Roelofsen, ont informé le Comité que le Groupe n'avait à ce jour produit aucun travail de fond car ses membres continuaient de suivre les travaux en cours sur la numérisation et la mondialisation de l'économie. Le Groupe de travail collaborait cependant avec le Sous-Comité chargé des prix de transfert, dont la prévention et le règlement des différends constituaient l'un des axes de travail.

60. Il a été noté que le Secrétariat avait organisé diverses activités de renforcement des capacités portant sur des aspects de la prévention et du règlement des différends et que tout retour d'information sur ces activités serait examiné pour suite éventuelle à donner.

61. Un membre a demandé au Comité d'examiner les questions d'arbitrage, s'agissant en particulier des différends concernant les accords d'investissement, et d'envisager de disposer d'une base de données des sentences arbitrales internationales et de se pencher sur les différends dans l'industrie extractive. Les co-coordonnateurs ont noté que les questions d'arbitrage étaient abordées dans le manuel, mais qu'il pourrait s'agir d'une question à examiner à l'avenir. Les membres du Comité sont convenus que le Groupe de travail pourrait continuer de suivre les résultats des travaux en cours sur la fiscalité de l'économie numérisée et mondialisée et d'assurer la liaison avec le Sous-Comité chargé des prix de transfert et le Secrétariat pour ce qui est des retours d'information sur les activités de renforcement des capacités pour suite à donner et examen éventuels.

I. Questions fiscales intéressant l'économie numérique et mondialisée

62. M. Gbonjubola, co-coordonnateur du Sous-Comité chargé des questions fiscales intéressant l'économie numérique et mondialisée, a présenté le rapport des co-coordonnateurs ([E/C.18/2022/CRP.19](#)) dans lesquels étaient exposés l'historique et l'état d'avancement des travaux. Il a présenté les axes de travail envisagés par le Sous-Comité.

a) L'axe de travail A avait pour objet de faciliter la mise en œuvre, dans les conventions bilatérales, de dispositions introduites grâce aux travaux du Comité dans le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, telles que les articles 12 a) et 12 b), les

règles d'assujettissement à l'impôt et les règles relatives aux gains en capital [art. 13 6) et 7)], aux établissements stables et à l'arbitrage ;

b) L'axe de travail B aboutirait à un document traitant de la fonction et de l'utilité des tests de présence physique ;

c) L'axe de travail C traiterait éventuellement de questions concernant la fiscalité du télétravail transfrontalier.

63. Le co-coordonnateur a noté que le document [E/C.18/2022/CRP.19](#) comprenait trois annexes, à savoir l'annexe A, établie à l'appui de l'axe de travail A, concernant un éventuel instrument d'adoption accélérée, l'annexe B, concernant l'intérêt pratique des tests de présence physique (axe de travail B) et l'annexe C, concernant des questions d'imposition des bénéfices de sociétés fournissant des biens et services numériques (axe de travail B également). Les trois annexes ont été jointes au document pour alimenter le débat et ne doivent pas être considérées comme représentant les conclusions du Sous-Comité.

64. Philip Baker a présenté la note relative à l'annexe A du document, où étaient jetées des idées sur la manière de mettre en place un mécanisme d'incorporation accéléré tel qu'envisagé sous l'axe de travail A. Il a noté qu'il fallait disposer d'une procédure simplifiée permettant aux parties de mettre à jour les traités pour tenir compte des nouvelles dispositions au fur et à mesure de leur élaboration. Les questions à examiner lors de l'élaboration de ce mécanisme étaient notamment celles de savoir quelle serait le type d'instrument le mieux adapté, quelles devraient être les possibilités d'incorporer d'autres dispositions au fur et à mesure qu'elles seraient intégrées dans le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre les pays développés et les pays en développement, comment établir un niveau d'optionnalité propre à encourager la participation et la mise en œuvre effective, et quelles dispositions seraient à élaborer pour traiter les problèmes de compatibilité et de complexité, de sorte que les discussions bilatérales soient moins nécessaires.

65. Dans son document, le Sous-Comité avait proposé de donner la priorité à l'axe de travail A et non à l'axe de travail B, mais certains membres étaient d'avis que le Comité devait se concentrer sur ce dernier. Il serait en effet difficile d'engager et d'achever de façon pleinement satisfaisante les travaux sous l'axe de travail A, alors que l'axe de travail B pouvait être considéré comme un « fruit mûr », qu'il serait particulièrement utile de cueillir dans le contexte actuel d'une économie de plus en plus numérisée et mondialisée. D'autres ont estimé que l'axe de travail B n'ajouterait sans doute rien aux travaux universitaires existants et qu'il présenterait pour les pays en développement moins d'intérêt pratique que les travaux sur un mécanisme accéléré, y compris pour répondre aux questions posées par la fiscalité d'une économie de plus en plus numérisée et mondialisée.

66. En ce qui concerne l'axe de travail A, certains membres du Comité ont fait observer qu'il serait très difficile d'emporter une large adhésion, compte tenu notamment de la nécessité d'obtenir un résultat équilibré. On a estimé qu'il serait sans doute important de déterminer le soutien politique dont bénéficierait le résultat des travaux. Il semblait bien que l'instrument d'incorporation accélérée qui était envisagé serait complexe et que son adoption et sa mise en œuvre intégrales se heurteraient à des obstacles considérables, qui tenaient notamment à des problèmes de compatibilité, au fait que trois accords distincts (instrument, protocoles et accords bilatéraux) devaient être approuvés pour chaque convention fiscale, à la nécessité de tenir des négociations bilatérales, à la ratification parlementaire et à des divergences des processus législatifs entre les juridictions. Certains de ces membres doutaient que l'instrument accélère l'adoption, notamment en raison de la nécessité de négocier au niveau

bilatéral certains aspects de chaque disposition ajoutée aux conventions fiscales visées, de problèmes de compatibilité et de libellés variables entre les conventions.

67. D'autres membres souscrivaient pleinement à l'axe de travail A, considérant qu'il revêtait une grande importance pour les pays en développement qui souhaitent disposer d'un moyen rapide et efficace pour incorporer dans leurs conventions les changements apportés au Modèle de convention des Nations Unies. Ils ont fait observer que le soutien ou l'acceptation politique n'étaient pas pris en considération lorsque d'autres axes de travail du Comité étaient mis en œuvre et qu'ils ne devraient donc pas l'être pour celui-ci. Il y avait lieu de s'attendre à ce que les divergences d'opinion portent surtout sur les dispositions de fond, et non sur l'architecture générale de l'instrument accéléré, et cela concernerait des dispositions déjà présentes dans la Convention et donc déjà signalées comme pouvant faire l'objet de négociations. La meilleure solution, a-t-on fait remarquer, serait de commencer par élaborer un document, puis d'aborder les questions d'acceptation politique et d'autres problèmes tels que la compatibilité une fois qu'il y aurait un projet à examiner. Un membre a noté que l'inclusion des dispositions actualisées de l'article 8 dans le mécanisme d'incorporation accélérée pourrait également être envisagée.

68. Des observateurs représentant des pays et certaines organisations internationales ont également exprimé leur soutien à l'axe de travail A, relevant qu'il revêtait une grande importance pour les pays et offrait une solution rationnelle et efficace, mais d'autres observateurs représentant des pays, qui ont pris la parole, n'étaient pas de cet avis.

69. Compte tenu des points de vue présentés, le Comité a décidé que les axes de travail A et B devaient être considérés l'un et l'autre comme prioritaires. Divers groupes du Sous-Comité pourraient se charger du travail initial et contribuer à faire avancer les choses de cette manière.

70. Une proposition nouvelle tendant à fournir des orientations aux pays en développement sur les questions relatives au télétravail ou travail « nomade » été présentée afin de tenir compte de l'évolution des modes de travail. Il a été convenu que le Sous-Comité élaborerait un document qu'il présenterait au Comité pour examen à la vingt-sixième session et qui, s'il est approuvé, pourrait constituer l'axe de travail C.

J. Traitement fiscal des cryptoactifs

71. Le Secrétariat a présenté un rapport d'étape sur le point de l'ordre du jour relatif au traitement fiscal des cryptoactifs. L'élaboration d'un document qui présenterait une vue d'ensemble des questions fiscales en jeu, à l'intention tout particulièrement des pays en développement, avait commencé. Le Comité a souscrit à la proposition de présenter, à la vingt-sixième session, un document tenant compte de l'évolution récente de la situation des cryptomonnaies. Le Secrétariat a confirmé que le Comité ne prévoyait pas d'entreprendre des travaux sur cette question à l'heure actuelle et que ce document destiné à la prochaine session l'aiderait à décider des mesures qu'il pourrait éventuellement prendre ensuite.

K. Transition numérique et autres moyens d'améliorer l'administration de l'impôt

72. Le coordonnateur du Groupe de travail sur la transition numérique et les autres moyens d'améliorer l'administration de l'impôt, Waziona Ligomeka, a présenté son

rapport (E/C.18/2022/CRP.33). Il a fait le point des travaux du Groupe de travail depuis la vingt-quatrième session.

73. M. Ligomeka a informé les membres du Comité que le Groupe de travail été convenu d'un plan de travail qui prévoyait de :

- a) Mettre au point un document d'orientation pour la numérisation des administrations fiscales ;
- b) Fournir des orientations sur la création d'un cadre de gouvernance des données qui permette d'envisager la meilleure utilisation des données disponibles et de repérer où des données de qualité font défaut ;
- c) Proposer des méthodes de suivi des progrès technologiques afin de rechercher des améliorations utiles à apporter au système fiscal.

74. En exécution du plan de travail convenu, le Groupe de travail a décidé d'élaborer un guide pour aider les pays à numériser l'administration des recettes fiscales. Le guide fournirait des orientations concernant notamment la numérisation de l'administration fiscale, le cadre de gouvernance des données, les cadres juridiques et les technologies novatrices, et présenterait des études de cas. M. Ligomeka a indiqué que le document préparé pour la session (E/C.18/2022/CRP.33) contenait les introductions des parties 1 et 2 du guide proposé.

75. Les membres du Comité ont exprimé leur soutien à ces travaux, notant qu'ils revêtaient une grande importance pour les pays en développement. On a fait valoir que pour mobiliser efficacement les recettes, les autorités fiscales devaient se moderniser, notamment par la numérisation de leurs opérations. Certains des processus considérés incluaient l'échange de renseignements, qui était vital pour les autorités fiscales.

76. Les membres du Comité ont estimé que le plan du guide proposé, préparé par le groupe de travail, était pertinent et traitait bien des questions qui seraient les plus importantes pour les pays. Un membre du Comité a noté que les expériences des pays étaient essentielles pour le guide, en particulier lorsqu'elles mettaient en évidence les difficultés rencontrées par les pays souhaitant numériser la gestion des recettes. Un autre membre a indiqué que la question de la cybersécurité, qui jouait un rôle essentiel pour assurer la protection et la confidentialité des données reçues des contribuables, devait être abordée. Des membres du Comité ont en outre observé qu'il fallait impérativement examiner la relation entre les lois fiscales et les lois sur la protection des données pour s'assurer de leur concordance.

77. Une question a été soulevée au sujet de la législation type, et un membre du Comité a souhaité savoir quel était l'objet du chapitre 9 qu'il était envisagé de lui consacrer dans le guide. M. Ligomeka a informé la réunion que les chapitres traitant du cadre numérique type et de la législation type seraient inclus dans les sections relatives aux orientations sur la numérisation de l'administration fiscale et au cadre juridique, respectivement, et fourniraient des éléments à prendre en considération lors de l'élaboration du cadre et des lois nécessaires.

78. Un membre du Comité a fait observer que de nombreux travaux étaient effectués dans ce domaine dans d'autres cadres et qu'il serait important d'engager un dialogue constructif avec les organismes concernés. Le Groupe de travail serait ainsi en mesure de tirer parti de l'ensemble des travaux réalisés sur la question et de s'assurer que les siens propres apportent une valeur ajoutée.

L. Amélioration de la transparence fiscale

79. Le co-coordonnateur du Sous-Comité chargé de l'amélioration de la transparence fiscale, José Troya, a présenté pour examen le rapport établi par les co-coordonnateurs (E/C.18/2022/CRP.32) et fait le point des travaux du Sous-Comité depuis la vingt-quatrième session.

80. M. Troya a déclaré que, comme il l'avait indiqué à la vingt-quatrième session, le Sous-Comité avait élaboré et diffusé un questionnaire en vue de recenser les difficultés rencontrées par les pays en développement dans l'échange de renseignements fiscaux, ainsi que les éventuelles lacunes des orientations actuelles et des normes en vigueur. Le Sous-Comité avait également répertorié les problèmes qui pouvaient être réglés et il définirait sur cette base, et compte tenu également des problèmes et lacunes identifiés dans les réponses au questionnaire, les prochaines étapes de l'exécution de son mandat.

81. Les membres du Comité ont noté qu'il était essentiel d'identifier les problèmes d'application des normes auxquels les pays étaient confrontés. Ils ont approuvé la prolongation du délai de réponse, ainsi que l'anonymisation du questionnaire qui permettrait aux juridictions d'exprimer leurs difficultés à améliorer la transparence fiscale et de désigner les lacunes des normes et orientations actuelles en toute liberté.

82. On a fait observer que les juridictions devaient, pour s'adapter à l'évolution des temps et à l'amélioration des pratiques de fonctionnement induite par la numérisation, s'employer à numériser leurs propres administrations fiscales et se tenir au courant des technologies propres à renforcer leur capacité d'améliorer la transparence fiscale.

83. Les membres du Comité ont noté qu'il serait utile pour les pays en développement que le Sous-Comité élabore des processus plus simples qui permettraient à chaque pays d'avoir un accès plus facile et plus efficace à l'échange de renseignements. Les orientations concernant l'utilisation des données reçues dans le cadre de l'échange des renseignements ont également été citées comme une question fondamentale qui devait être traitée. On a fait observer que cela contribuait à évaluer l'incidence de l'investissement nécessaire pour que les pays se conforment aux normes, l'objectif étant d'accroître les recettes intérieures grâce à l'amélioration de la transparence fiscale. Les membres du Comité ont en outre noté que des problèmes de délais devaient être réglés pour que les renseignements demandés par les juridictions soient reçus à temps.

84. Outre les questions déjà signalées dans le questionnaire, les observateurs ont appelé l'attention sur les points ci-après, que le Sous-Comité pourrait envisager de traiter :

- a) Sécurité et protection des données ;
- b) Renforcement de l'infrastructure informatique ;
- c) Renforcement de l'infrastructure juridique ;
- d) Renseignements demandés à des fins non fiscales (par exemple, mise en œuvre du consentement automatique/respect de la confidentialité par d'autres organismes) ;
- e) Sens de la notion de renseignement « vraisemblablement pertinent » pour l'administration ou le recouvrement de l'impôt, dans le cadre des normes en vigueur. Pertinence vraisemblable. Un membre du Comité a proposé de ne pas faire de cette question une priorité car elle avait déjà été traitée par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales de l'OCDE.

85. Il a également été observé qu'il existait des possibilités de collaboration avec d'autres organismes, notamment le Forum mondial, pour éviter les doubles emplois et renforcer le soutien aux pays en développement. Il a été conclu que le Sous-Comité devait, compte tenu des nombreux problèmes recensés, établir des priorités pour exécuter son mandat de façon rationnelle et efficace.

M. Impôt sur la fortune et taxes de solidarité

86. Le Coordonnateur du Sous-Comité chargé de l'impôt sur la fortune et de l'impôt de solidarité, M. Troya, a présenté son rapport ([E/C.18/2022/CRP.17](#)) et a sollicité les observations et conseils du Comité sur les travaux entrepris par le Sous-Comité depuis la vingt-quatrième session.

87. M. Troya a rendu compte de l'avancement des travaux du Sous-Comité, et a notamment donné des indications détaillées sur le document que le Sous-Comité était en train de rédiger, dont l'objet était de donner un aperçu des questions qui se posent lorsque les pays envisagent de mettre en place un impôt sur la fortune ou une taxe de solidarité. M. Troya a indiqué que le Sous-Comité se proposait de soumettre les premiers projets au Comité au plus tard à la vingt-septième session et les orientations proposées, pour approbation finale, au plus tard à la vingt-huitième session.

88. Dans son exposé, M. Troya a rappelé que le Sous-Comité menait ses travaux conformément aux principes directeurs établis précédemment, à savoir que les orientations devaient être non prescriptives (en présentant les avantages et les inconvénients des différents types d'imposition du patrimoine), ne pas faire double emploi (en faisant fond sur les orientations existantes) et être élaborées en collaboration (en liaison avec d'autres sous-comités, par exemple le Sous-Comité chargé de l'amélioration de la transparence fiscale).

89. M. Troya a indiqué que, depuis la vingt-quatrième session, le Sous-Comité avait apporté quelques modifications de forme et avait élargi le plan du document pour y inclure de nouveaux titres et sous-titres. Il a présenté le plan plus détaillé figurant à l'annexe A du document de séance, dans lequel les informations supplémentaires ajoutées au plan précédemment examiné étaient surlignées.

90. Les membres du Comité ont généralement appuyé les travaux entrepris par le Sous-Comité. Les membres et observateurs ont félicité M. Troya et les autres participants au Sous-Comité des progrès accomplis et leur ont adressé leurs vœux de succès pour l'ambitieux plan de travail à venir. Certains membres ont souligné l'importance du sujet compte tenu de la montée des inégalités et des efforts entrepris par les pays pour reconstruire en mieux après la pandémie de COVID-19. Des membres ont également noté l'importance du recensement et de l'évaluation des actifs pour permettre aux pays en développement d'imposer le patrimoine, ainsi que l'intérêt de l'expérience acquise par les pays pour comprendre les principaux problèmes de mise en œuvre.

91. Il a également été question de savoir si le Sous-Comité établirait une législation type pour un impôt sur le patrimoine net. Il a été décidé que, dans un premier temps, le Sous-Comité récapitulerait en appendice d'un document futur les éléments législatifs nécessaires à l'instauration d'un tel impôt.

N. Impôts indirects

92. La co-coordonnatrice du Sous-Comité chargé de la fiscalité indirecte, Kapembwa Elizabeth Namuyemba-Sikombe, présentant le rapport des co-coordonnateurs sur les impôts indirects ([E/C.18/2022/CRP.21](#)), a sollicité

l'approbation des ajustements apportés aux axes de travail et aux priorités proposées, ainsi que des observations et des conseils concernant le plan détaillé du chapitre général sur la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)/taxe sur les biens et services, le traitement TVA des petites et moyennes entreprises et les remboursements de TVA.

93. M^{me} Namuyemba-Sikombe a rappelé le mandat du Sous-Comité et a tenu les membres du Comité à jour des travaux entrepris depuis la vingt-quatrième session. En ce qui concerne les ajustements qu'il était envisagé d'apporter aux axes de travail et aux priorités, elle a fait observer que le Sous-Comité proposait de ne pas dissocier les questions de conception et les problèmes de conformité, pour adopter une approche plus globale. Le Sous-Comité s'était concerté avec les représentants de 10 pays en développement pour s'assurer que son plan de travail répondait à leurs besoins spécifiques dans le domaine de la TVA et de la taxe sur les biens et services. Il prévoyait d'achever dans les 18 mois à venir les travaux relatifs aux trois premiers domaines prioritaires.

94. Après que M^{me} Namuyemba-Sikombe a présenté dans leurs grandes lignes les trois premiers axes de travail exposés en détail dans le document de séance, les membres du Comité et les observateurs ont formulé des observations sur l'importance de la TVA pour obtenir des recettes et atteindre les objectifs de développement durable, sur les questions de TVA à l'importation et sur le lien entre l'inflation et la TVA.

95. Dans l'ensemble, les travaux entrepris par le Sous-Comité étaient soutenus et appréciés. Le Comité a approuvé les ajustements qu'il était proposé d'apporter aux axes de travail et aux priorités. Les co-coordonnateurs ont accueilli avec intérêt les suggestions supplémentaires fournies et ont indiqué que le Sous-Comité en tiendrait compte dans la suite de ses travaux.

O. Taxes pour la santé

96. Trude Steinnes Sønvisen, co-coordonnatrice – avec M^{me} Namuyemba-Sikombe – du Sous-Comité chargé des taxes pour la santé, a présenté le sujet. Le rapport des co-coordonnatrices ([E/C.18/2022/CRP.29](#)) indiquait que le Sous-Comité avait entamé la rédaction d'un manuel sur les taxes pour la santé à l'intention des pays en développement, objet principal de son programme de travail tel qu'approuvé par le Comité à la vingt-quatrième session.

97. M^{me} Steinnes Sønvisen a présenté deux documents au Comité pour examen. Le premier document, [E/C.18/2022/CRP.30](#), était un projet de chapitre sur les considérations générales relatives à l'élaboration des taxes pour la santé, qui était destiné aux décideurs en matière de politique fiscale. Le second document, [E/C.18/2022/CRP.31](#), contenait les plans détaillés de quatre autres chapitres du manuel, dont l'un était destiné aux ministres, deux étaient établis à l'intention des autorités qui mettent au point les taxes pour la santé et le dernier était destiné à l'administration fiscale.

98. Un débat animé s'est engagé parmi les membres et observateurs. Nombre d'observations concernaient des questions devant être traitées dans des chapitres du manuel qui seraient présentés au Comité lors de sessions ultérieures. En particulier, plusieurs membres et observateurs ont souligné qu'il était important d'aborder la relation entre l'augmentation des taxes d'accise et les activités illicites (par exemple, la contrebande).

99. Plusieurs autres ont indiqué que les taxes pour la santé devaient être conformes aux obligations juridiques internationales, question évoquée au chapitre 2 du manuel mais qui devrait être développée dans un ou plusieurs autres chapitres. Par exemple,

un membre et un observateur ont mentionné que certains pays avaient imposé des taxes d'accises plus faibles sur les boissons alcoolisées traditionnelles, ce qui pouvait être une source de problèmes d'un point de vue commercial. Un observateur a indiqué que le chapitre 2 devrait faire référence à la Convention-cadre de l'OMS pour la lutte antitabac et le chapitre 7, au Protocole pour éliminer le commerce illicite des produits du tabac.

100. En réponse à un observateur qui s'interrogeait sur la pertinence et le caractère prioritaire de ces travaux pour les pays en développement, M^{me} Namuyemba-Sikombe a expliqué que les taxes pour la santé étaient importantes pour les pays en développement aux fins de la réalisation des objectifs de développement durable relatifs à l'amélioration des résultats en matière de santé et en tant que source de recettes. M^{me} Steinnes Sønvisen, concluant le débat, a indiqué que les observations de fond seraient prises en considération lors de la rédaction des chapitres en question.

P. Corrélation entre accords intéressant la fiscalité, le commerce et l'investissement

101. Le co-coordonnateur du Sous-Comité chargé de la corrélation entre accords intéressant la fiscalité, le commerce et l'investissement, M. Roelofsen, a présenté le rapport des co-coordonnateurs sur le sujet ([E/C.18/2022/CRP.18](#)). Il a rappelé que l'axe de travail A traitait des mesures de politique fiscale et d'administration de l'impôt et de leur relation avec les accords internationaux d'investissement et que l'axe de travail B portait sur la relation entre les conventions fiscales et l'Accord général sur le commerce des services. L'axe de travail C porterait sur d'autres questions liées à la fiscalité dans les accords commerciaux ou les accords mixtes sur le commerce et l'investissement qui n'étaient pas abordées dans les axes de travail A ou B.

102. Le consultant du Département des affaires économiques et sociales, Alain Castonguay, qui participait virtuellement à la réunion, a ensuite présenté au Comité le projet de plan d'un rapport commandé par le Département sur les relations entre les conventions fiscales et les accords d'investissement. Il a présenté les principaux sujets qui y seraient traités, notamment l'impact des accords internationaux d'investissement sur la fiscalité, les propositions visant à traiter la question de la fiscalité dans les accords internationaux d'investissement et la mise en œuvre pratique des orientations dans les futurs accords internationaux d'investissement. Il a souligné que les pays devaient tenir compte des préoccupations des autorités fiscales lorsqu'ils négociaient des accords d'investissement. Le rapport du consultant était destiné à alimenter les débats du Sous-Comité sur le sujet.

103. Le directeur du Service de la recherche sur l'investissement de la CNUCED, Richard Bolwijn, a présenté les travaux de la CNUCED dans le domaine des accords internationaux d'investissement, mentionnés dans le document [E/C.18/2022/CRP.18](#). Il a exposé les éléments clés du *2022 World Investment Report* (Rapport sur l'investissement dans le monde), notamment les réformes de la fiscalité internationale et les conséquences du point de vue de l'investissement durable de l'érosion de la base et du transfert de bénéfices (pilier 2) pour la politique d'investissement. Il a souligné qu'il fallait promouvoir une coordination et une collaboration plus étroites entre la communauté des investisseurs et la communauté fiscale. La co-coordinatrice du Sous-Comité, M^{me} Kana, a rejoint M. Bolwijn sur ce point, dont le Sous-Comité avait tenu compte dans ses travaux à ce jour, et a souligné qu'il était important, d'une manière plus générale, d'établir des passerelles entre l'investissement et la fiscalité, à savoir que les fiscalistes devraient être informés des politiques d'investissement, et vice versa.

104. Un débat fructueux a suivi. Les membres du Comité et les observateurs ont salué le travail du Sous-Comité et approuvé le plan général du document, qui aiderait ce dernier dans ses propres travaux, tout en soulignant qu'il fallait que les accords d'investissement couvrant les questions fiscales soient davantage pris en compte. Un membre a fait observer que les mécanismes de règlement des différends prévus par les accords d'investissement avaient une incidence sur les conventions fiscales internationales, tout en indiquant que le Comité pourrait examiner de tels mécanismes à l'avenir, notamment parce que les décisions des groupes de règlement des différends pouvaient avoir pour les pays des conséquences financières immenses.

105. Les membres et les observateurs ont noté que toute analyse établissait une distinction importante entre les anciennes et les nouvelles conventions d'investissement, et on a émis l'idée que les travaux du Comité sur les mécanismes accélérés de mise à jour des conventions fiscales bilatérales pourraient également être riches d'enseignements pour la communauté des investisseurs, comme cela pouvait être le cas de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'OCDE. Bien que le Sous-Comité n'ait pas envisagé de traiter en détail les questions du point de vue de l'investisseur, telles que l'opportunité de conclure des accords d'investissement ou le chalandage fiscal, il pourrait les mentionner pour s'assurer qu'elles sont prises en considération, ainsi que le contexte nécessaire.

106. Le Sous-Comité a remercié les participants de leurs observations et suggestions, dont il tiendrait compte dans la suite de ses travaux.

Q. Renforcement des capacités

107. La nouvelle chef du Groupe du renforcement des capacités, Emily Muyaa, a présenté le programme de renforcement des capacités du Secrétariat en matière de fiscalité et de mobilisation des ressources intérieures. Elle a en particulier exposé les activités de renforcement des capacités menées depuis la vingt-quatrième session du Comité, tenue en avril 2022, et les activités prévues jusqu'en mars 2023.

108. M^{me} Muyaa a fait état des activités suivantes :

a) Ateliers et séminaires en ligne aux niveaux mondial, régional et national [par exemple, préparation aux négociations de conventions fiscales (première activité menée en présentiel depuis le début de la pandémie de COVID-19, organisée en liaison avec l'OCDE), taxe carbone et autres instruments de fiscalité environnementale (en mode virtuel) et le prochain atelier en présentiel sur l'application pratique de la procédure amiable, organisé en coopération avec l'Organisation des administrateurs fiscaux des Caraïbes, entre autres] ;

b) Cours en ligne (par exemple, les cours en ligne à venir sur les prix de transfert et certains thèmes des conventions fiscales) ;

c) Conseils techniques aux États Membres qui en font la demande.

109. Michael Lennard, du Secrétariat, a rendu compte du récent atelier virtuel sur les aspects pratiques et les orientations de la fiscalité dans une économie numérisée et mondialisée, notant qu'il s'était tenu à point nommé pour aider les participants à identifier et à évaluer les options qui s'offraient à leurs pays tant dans les négociations que dans la mise en œuvre de tout résultat négocié, ainsi qu'à évaluer et à examiner les possibilités offertes par le droit interne.

110. D'autres éléments ont été présentés, notamment la diffusion des produits d'orientation et la communication du Comité, les activités menées dans le cadre de la

Plateforme de collaboration sur les questions fiscales et les réseaux de praticiens (ce dernier élément a été présenté par Patricia Brown, conseillère interrégionale en matière de fiscalité au Bureau du financement du développement durable, comme une nouvelle initiative visant à encourager l'échange de données d'expérience entre pairs parmi les négociateurs des pays en développement sur certaines questions de fiscalité internationale, par exemple la propriété effective, l'établissement stable ou les redevances).

111. Les membres du Comité et les observateurs ont salué le travail de renforcement des capacités effectué à ce jour par le Département des affaires économiques et sociales et ses partenaires. Certains membres ont souligné que les activités de renforcement des capacités du Secrétariat présentaient un double avantage, à savoir qu'elles favorisaient la diffusion des orientations du Comité parmi les pays en développement et qu'elles contribuaient en même temps aux travaux du Comité. Les membres et les observateurs ont également proposé au Secrétariat d'aborder les sujets suivants : le renforcement des capacités dans les domaines des prix de transfert et de la négociation d'accords préalables sur les prix ; les communautés de pratique sur les questions de fiscalité intérieure ; l'équilibre à assurer entre les activités en mode virtuel et celles menées en présentiel ; l'organisation d'activités de renforcement des capacités en français et en espagnol.

112. M^{me} Muyaa a remercié les membres et les observateurs de leurs suggestions et contributions.

R. Autres questions à examiner

113. M. Lennard a informé la réunion que certains membres du Comité avaient proposé de débattre de dispositions du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. Un examen de ces propositions serait effectué à la prochaine session selon les structures et les axes de travail existants du Sous-Comité. La relation entre la fiscalité et les questions de change serait précisée avant la session et examinée pendant la session au titre du point 3 r) de l'ordre du jour (Autres questions à examiner) (voir chap. II ci-dessus). Aucune autre question ne restait à examiner à ce titre au cours de la session.

Point 4 de l'ordre du jour : Ordre du jour provisoire de la vingt-sixième session du Comité

114. On trouvera au chapitre II ci-dessus l'ordre du jour provisoire proposé par le Comité pour approbation au Conseil économique et social.

Point 5 de l'ordre du jour : Modalités d'adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa vingt-cinquième session.

115. M. Lennard a indiqué que les modalités d'adoption du rapport de la session seraient, comme à l'accoutumée, conformes au document du Comité intitulé « Practices and working methods for the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters ».

Observations finales

116. Les coprésidents ont remercié les membres du Comité et les observateurs de leur participation à la session, tant en présentiel qu'en ligne. Ils se sont félicités d'avoir pu se réunir en présentiel. Ils ont également salué le travail entrepris par les

coordonnateurs et les co-coordonnateurs des différents sous-comités, ainsi que par les participants aux sous-comités, et ont remercié le Secrétariat de son soutien.

117. M^{me} Kana s'est dite convaincue que le Comité saurait répondre aux fortes attentes dont il faisait l'objet. En particulier, nombre de pays en développement suivaient de près ses travaux et attendaient avec impatience les orientations en cours d'élaboration. Elle a remercié les donateurs actuels (Inde, Norvège et Suède, ainsi que l'Union européenne) et a souligné que le Secrétariat avait besoin de ressources budgétaires supplémentaires et plus durables pour permettre au Comité d'atteindre son objectif et d'exécuter son mandat. Pour sa part, M. Gbonjubola a remercié le Gouvernement suisse de son hospitalité à l'occasion de cette session.

118. Au nom du Secrétariat, M. Lennard a remercié tous les participants, les services de conférence et les interprètes, et en particulier les coprésidents pour leur compétence et leur efficacité.

