



Nations Unies

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

**Rapport sur les travaux
de la première session
(5-9 décembre 2005)**

Conseil économique et social
Documents officiels, 2005
Supplément N° 25

Conseil économique et social
Documents officiels, 2005
Supplément N° 25

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

**Rapport sur les travaux de la première session
(5-9 décembre 2005)**



Nations Unies • New York, 2005

Note

Les cotes des documents de l'Organisation des Nations Unies se composent de lettres majuscules et de chiffres.

Résumé

Le présent rapport contient les conclusions et les recommandations issues de la première session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, qui s'est tenue à l'Office des Nations Unies à Genève du 5 au 9 décembre 2005. Le Comité, que le Conseil économique et social a créé par sa résolution 2004/69, comprend 25 experts nommés à titre individuel pour une période de quatre ans. Le Comité s'est penché sur les questions suivantes : a) abus de convention fiscale et chalandage fiscal; b) entraide en matière de recouvrement de créances fiscales; c) arbitrage international en matière fiscale; d) dépouillement des bénéficiaires; e) imposition des revenus perçus par les participants aux projets de développement; f) définition modifiée de l'établissement stable; g) révision du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement; et h) examen et adoption de la version révisée du projet de 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).

À l'issue de son examen des questions susmentionnées, le Comité a formulé une série de conclusions et de recommandations à l'intention du Conseil économique et social, des États Membres et du Secrétariat de l'ONU.

[11 janvier 2006]

Table des matières

<i>Chapitre</i>	<i>Paragraphes</i>	<i>Page</i>
I. Introduction	1–6	1
II. Organisation de la session	7–18	3
A. Ouverture de la session par le représentant du Secrétaire général	7–8	3
B. Adoption de l'ordre du jour	9	3
C. Élection du Président et du Rapporteur	10–12	4
D. Examen du règlement intérieur et autres questions d'organisation	13–17	4
E. Création d'un groupe de direction du Comité	18	5
III. Examen de questions de fond touchant à la coopération internationale en matière fiscale	19–120	6
A. Abus de convention fiscale et chalandage fiscal	19–37	6
B. Entraide en matière de recouvrement de créances fiscales	38–49	9
C. Arbitrage international en matière fiscale	50–56	11
D. Dépouillement des bénéficiaires	57–61	11
E. Imposition des revenus perçus par les participants aux projets de développement	62–69	13
F. Définition modifiée de l'établissement stable	70–85	14
G. Révision du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement	86–116	17
H. Examen et adoption de la version révisée du projet de manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement	117–120	22
IV. Dates et ordre du jour de la deuxième session du Comité	121–124	23
V. Adoption du rapport de la session, adressé au Comité économique et social	125	24
VI. Conclusions et recommandations	126–140	25

Chapitre premier

Introduction

1. En application de la résolution 2004/69 du Conseil économique et social, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a tenu sa première session à Genève du 5 au 9 décembre 2005.

2. Vingt-deux experts fiscaux et 64 observateurs ont participé à la première session du Comité d'experts. Les membres suivants du Comité étaient présents : M. Moftah Jassim Al-Moftah (Qatar), M. Bernell L. Arrindell (Barbade), M. Noureddine Bensouda (Maroc), M^{me} Rowena G. Bethel (Bahamas), M^{me} Patricia A. Brown (États-Unis d'Amérique), M. José Antonio Bustos Buiza (Espagne), M. Danies Kawama Chisenda (Zambie), M. Andrew Dawson (Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), M. Talmon de Paula Freitas (Brésil), M^{me} Nahil L. Hirsh (Pérou), M. Harry Msamire Kitillya (République-Unie de Tanzanie), M. Armando Lara Yaffar (Mexique), M. Frank Mullen (Irlande), M. Kyung Geun Lee (République de Corée), M^{me} Habiba Louati (Tunisie), M. Ronald Peter van der Merwe (Afrique du Sud), M. Dmitry Vladimirovich Nikolaev (Fédération de Russie), M. Pascal Saint-Amans (France), M. Serafin U. Salvador, Jr. (Philippines), M. Erwin Silitonga (Indonésie), M. Stig Sollund (Norvège), M. Robert Waldburger (Suisse).

3. Des observateurs des pays suivants étaient présents : Allemagne, Australie, Autriche, Azerbaïdjan, Barbade, Bosnie-Herzégovine, Cambodge, Chine, Costa Rica, Croatie, Équateur, Espagne, Fédération de Russie, Iran (République islamique d'), Israël, Italie, Liechtenstein, Maroc, Monaco, Panama, Pays-Bas, Pérou, Pologne, Saint-Kitts-et-Nevis, Togo, Trinité-et-Tobago, Turquie et Viet Nam. Un observateur des îles Caïmanes (territoire d'outre-mer du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord) était également présent.

4. Étaient également présents des observateurs des organisations internationales suivantes : Secrétariat de la Communauté des Caraïbes (CARICOM), Commission européenne, Centre interaméricain des administrations fiscales (CIAT), Bureau international de documentation fiscale (IBFD), Fonds monétaire international (FMI), Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), Communauté de développement de l'Afrique australe et Commission économique pour l'Europe de l'Organisation des Nations Unies (CEE).

5. Étaient encore présents des observateurs des entités suivantes : Associação Comercial de São Paulo, Chambre de commerce internationale, International Union for Land-Value Taxation and Free Trade, Tax Justice Network et Visiting International Faculty Program. Les personnes suivantes ont pris part à la session à titre individuel : M. Philip Baker, M. Jon E. Bischel, M. Frank L. Brunetti, M. David Davies, M. Ghislain T. J. Joseph, M. Michael J. McIntyre, M. Toshio Miyatake, M. Hans Pijl, M. Francisco Alfredo Garcia Prats, M. Dhaval Sanghavi, M. Ned Shelon et M. David E. Spencer.

6. L'ordre du jour modifié de la première session était le suivant :

1. Ouverture de la session par le représentant du Secrétaire général (séance privée).
2. Adoption de l'ordre du jour (séance privée).

3. Élection du Président et du Rapporteur du Comité d'experts (séance privée).
4. Examen du règlement intérieur et autres questions d'organisation (séance privée).
5. Création d'un groupe de direction du Comité (séance privée).
6. Examen de questions de fond touchant à la coopération internationale en matière fiscale :
 - a) Abus de convention fiscale et chalandage fiscal;
 - b) Entraide en matière de recouvrement des créances fiscales;
 - c) Arbitrage international en matière fiscale;
 - d) Dépouillement des bénéficiaires;
 - e) Imposition des revenus perçus par les participants aux projets de développement.
 - f) Définition modifiée de l'établissement stable.
7. Révision du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.
8. Examen et adoption de la version révisée du projet de manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement.
9. Dates et ordre du jour de la deuxième session du Comité.
10. Adoption du rapport de la première session, adressé au Comité économique et social.

Chapitre II

Organisation de la session

A. Ouverture de la session par le représentant du Secrétaire général

7. Le 5 décembre 2005, en sa qualité de Secrétaire du Comité, le Directeur du Bureau du financement du développement du Département des affaires économiques et sociales de l'ONU a ouvert la première séance de la première session du Comité au nom du Secrétaire général. Notant les différences entre l'ancien Groupe spécial d'experts et le Comité, il a souligné en particulier que les deux entités avaient en gros le même statut juridique au sein de l'ONU, mais que du fait de la résolution 2004/69 du Conseil économique et social la chaîne hiérarchique, le mandat, l'organigramme, les modalités de fonctionnement du Comité, ainsi que sa situation générale sur le plan politique, étaient différents.

8. Comme le Comité n'avait pas plus que le Groupe le statut d'organe intergouvernemental, il n'était pas soumis aux règles de procédure normalement applicables à ces organes. Le Comité pouvait donc ou bien organiser son travail selon les modalités qu'avait adoptées le Groupe spécial d'experts, ou bien adopter les siennes propres. En outre, les experts, bien que proposés par leurs gouvernements, étaient nommés par le Secrétaire général et siégeaient à titre individuel. Le Comité rendait compte directement au Conseil économique et social et pouvait faire des suggestions et des recommandations concernant les travaux du Conseil dans le domaine de la coopération internationale en matière fiscale. Enfin, selon la résolution 2004/69, le Comité avait pour mandat :

a) De garder à l'examen et mettre à jour, selon que de besoin, le *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*¹ et le *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*²;

b) De servir de cadre au dialogue visant à renforcer et à promouvoir la coopération internationale en matière fiscale entre autorités fiscales nationales;

c) D'examiner la façon dont les questions nouvelles et d'actualité pourraient toucher la coopération internationale en matière fiscale et de procéder à des évaluations, de présenter des observations et de formuler des recommandations appropriées;

d) De formuler des recommandations sur le renforcement des capacités et l'apport d'une assistance technique aux pays en développement et pays en transition;

e) De prêter une attention particulière aux pays en développement et aux pays en transition lorsqu'il traitait de toutes les questions susmentionnées.

B. Adoption de l'ordre du jour

9. Le Comité d'experts a adopté par consensus un ordre du jour amendé qui comprenait un point supplémentaire, relatif à l'arbitrage en matière fiscale, devant être examiné sur la base d'un document fourni par M. Saint-Amans.

C. Élection du Président et du Rapporteur

10. Le Secrétaire du Comité a appelé l'attention sur les questions d'organisation et demandé aux membres de désigner des candidats pour l'élection du Président. M. Bensouda a été désigné et élu par acclamation.

11. Dans l'intérêt de la continuité, il a été décidé que le Comité aurait un rapporteur et un vice-rapporteur, dont chacun aurait un mandat d'un an commençant à la fin de la session annuelle du Comité. Chaque année, le vice-rapporteur succéderait automatiquement au rapporteur et un nouveau vice-rapporteur serait élu. Tous les trois ans, le vice-rapporteur nommé à la fin de la session ne siégerait que pour la session suivante, à moins qu'il ne soit à nouveau nommé en qualité d'expert, pour une nouvelle période de quatre ans, auquel cas il deviendrait automatiquement rapporteur pour la session suivante.

12. Le Président a demandé aux membres de désigner des candidats pour l'élection du rapporteur. M. Arrindell a été désigné et élu Rapporteur par acclamation. M. Saint-Amans a été désigné et élu Vice-Rapporteur par acclamation.

D. Examen du règlement intérieur et autres questions d'organisation

13. Après un long débat, les experts ont décidé que le Comité aurait un bureau composé du président, de trois vice-présidents, du rapporteur et du vice-rapporteur. Les vice-présidents remplaceraient le président si celui-ci était absent. Les experts ont élu M^{me} Brown première Vice-Présidente, M. Lara Yaffar deuxième Vice-Président et M. Lee troisième Vice-Président, par acclamation dans tous les cas. Il a été décidé que le Président et les Vice-Présidents auraient un mandat de deux ans et seraient rééligibles.

14. Le Bureau serait chargé d'assurer la coordination et de communiquer l'information aux membres du Comité quand celui-ci ne serait pas en session, ainsi que d'assurer la liaison avec le secrétariat au sujet du programme de travail du Comité. Il superviserait le travail des sous-comités et établirait un projet d'ordre du jour pour chaque session, compte tenu des travaux des sous-comités et en consultation avec tous les membres. Les décisions du Bureau devraient être confirmées par les membres (ce qui n'était pas le cas de celles du Comité directeur du Groupe spécial d'experts).

15. Les experts ont décidé de créer, quand il y aurait lieu, des sous-comités spéciaux composés d'experts et d'observateurs qui travailleraient tout au long de l'année, sous la direction du Bureau et avec l'appui du secrétariat. Ces sous-comités feraient les préparatifs nécessaires concernant les différents points de l'ordre du jour, décideraient de la documentation à établir et demanderaient à des experts indépendants d'élaborer des rapports que le Comité examinerait à sa session ordinaire. En principe, les membres des sous-comités communiqueraient par voie électronique, mais si le Bureau estimait nécessaire qu'un sous-comité se réunisse aux fins du bon fonctionnement du Comité, il demanderait à l'ONU de dégager des fonds supplémentaires et solliciterait une aide financière ou autre auprès des États Membres.

16. Il a été décidé que les décisions seraient prises par consensus, mais que toutes les opinions divergentes apparaîtraient dans les rapports. Il a été convenu qu'en pratique, s'il était impossible de parvenir à un consensus, les membres opposés à une décision auraient la possibilité de faire consigner leurs opinions divergentes dans le rapport sur les débats du Comité.

17. Le Comité s'est ensuite penché sur la question des observateurs. Il a décidé que les observateurs officiels des gouvernements et des organisations intergouvernementales pourraient assister aux débats et y participer. Les autres observateurs pourraient demander l'autorisation d'assister aux réunions et leurs demandes seraient approuvées selon la procédure d'approbation tacite, sous les auspices du secrétariat et en fonction du nombre de places disponibles. La liste d'observateurs qui existait déjà a été approuvée, étant entendu que pour la session suivante toutes les autorisations seraient soumises aux nouvelles règles. Les observateurs seraient autorisés à prendre la parole, mais les membres du Comité auraient la priorité. Le Comité s'est accordé le droit de tenir des séances privées sur certaines questions si les membres le jugeaient souhaitable.

E. Création d'un groupe de direction du Comité

18. Comme le Comité avait décidé de créer un Bureau, il n'a pas créé de groupe de direction.

Chapitre III

Examen de questions de fond touchant à la coopération internationale en matière fiscale

A. Abus de convention fiscale et chalandage fiscal

19. Le présentateur, M. Sasseville, a indiqué qu'il faudrait décider si le Comité souhaitait reprendre là où le Groupe spécial d'experts s'était arrêté à sa onzième réunion, c'est-à-dire à l'examen de la proposition de révision de certaines parties du commentaire sur l'article premier du Modèle de convention ou s'il voulait examiner les méthodes de lutte contre les abus de convention fiscale. Il a fait observer que le chalandage fiscal, dans les cas où il pouvait être considéré comme un abus, n'était qu'une forme d'abus parmi d'autres et ne devrait pas être examiné à part.

20. Le présentateur a ensuite décrit plusieurs moyens par lesquels les pays pouvaient lutter contre les abus de convention fiscale et les questions que soulevait chacun de ces moyens. Une possibilité était de faire figurer dans les conventions fiscales des clauses anti-abus à caractère précis. Une autre était de s'appuyer sur les règles anti-abus à caractère précis énoncées dans le droit national. Une troisième pourrait être de s'appuyer sur les règles anti-abus à caractère général énoncées dans le droit national. Une quatrième serait de s'appuyer sur les règles issues de l'interprétation du droit fiscal interne pour prévenir les violations du droit interne. Une cinquième et dernière possibilité serait de s'appuyer sur les principes régissant l'interprétation des conventions pour prévenir les abus de convention fiscale.

21. En ce qui concerne l'inclusion de clauses anti-abus dans les conventions, les experts étaient d'avis que la question des abus de convention fiscale n'était correctement traitée ni dans le Modèle de l'OCDE, ni dans celui des Nations Unies.

22. De nombreux experts estimaient qu'il serait préférable de lutter contre les abus en incorporant des clauses précises dans les conventions. La détermination de ce qui constituait un abus de convention fiscale était souvent subjective et il était difficile de trouver des critères objectifs pour établir s'il y avait eu abus.

23. Il a été noté que la question des abus de convention fiscale dépassait le cadre des conventions et des lois internes; il fallait aussi tenir compte du droit international et de la bonne ou mauvaise foi des États contractants, ainsi que des impératifs commerciaux.

24. Les experts ont noté que le Modèle de convention des Nations Unies n'était pas normatif et avait pour objet d'aider les pays à conclure des conventions bilatérales en proposant un texte susceptible d'être adapté à chaque situation. Comme le Modèle de l'OCDE abordait la question des abus dans les commentaires, le Comité voudrait peut-être recommander que des éléments appropriés soient ajoutés à celui des Nations Unies. Toutefois, il faudrait aborder la question difficile de la différence entre l'optimisation fiscale et l'abus de convention fiscale.

25. Un observateur, faisant état de son expérience d'administrateur fiscal, a donné des exemples de problèmes que pourrait poser l'interprétation du Modèle de convention des Nations Unies :

a) Le fractionnement des marchés permettait de contourner le critère temporel figurant dans la définition de l'établissement stable, au paragraphe 3 de

l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies (l'observateur a signalé que la justice indienne avait conçu un test pour parer au problème);

b) Les seuils de 10 ou 25 % du capital indiqués au paragraphe 2 de l'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies et du Modèle de l'OCDE, respectivement, pour l'imposition des dividendes par l'État source pouvaient, en pratique, inciter les contribuables à commettre des abus en augmentant leur part du capital avant la distribution des dividendes afin de bénéficier du taux d'imposition réduit;

c) Le paragraphe 4 de l'article 13 du Modèle de convention des Nations Unies fixait à 50 % le seuil à partir duquel les biens d'une entité étaient réputés consister principalement en biens immeubles quand il s'agissait de déterminer s'il y aurait imposition par l'État source, mais le contribuable pouvait diluer la valeur de ces biens avant le transfert d'un intérêt au sein de l'entité pour éviter d'être imposé par l'État source;

d) Le paragraphe 5 de l'article 13 du Modèle de convention des Nations Unies, portant sur le seuil d'imposition des gains provenant de l'aliénation d'actions pouvait être contourné en échelonnant des ventes pour éviter l'imposition par l'État source; la question se posait aussi de savoir si la « participation » est censée être directe ou indirecte;

e) Il était possible de recourir à des formules de relais pour les revenus passifs (l'observateur a mentionné le paragraphe 21.4 du commentaire de l'OCDE, portant sur l'article premier, et souligné que les clauses antirelais utilisées par les États-Unis, également très intéressantes, pourraient être mentionnées dans les commentaires relatifs au Modèle des Nations Unies. Le commentaire sur les clauses de limitation des avantages figurant dans le texte de l'OCDE pourrait aussi être repris dans le texte des Nations Unies).

26. Un expert a fait valoir que pour éviter certains abus, il faudrait que la notion de « bénéficiaire effectif », apparaissant au paragraphe 2 des articles 10, 11 et 12 apparaisse aussi au paragraphe 5 de l'article 13 puisque les gains en capital résultant de l'aliénation d'actions peuvent être rangés dans la même catégorie de revenus que les dividendes, les intérêts et les redevances.

27. D'autres observateurs estimaient que l'incorporation dans les conventions de clauses antiévasion à caractère général risquait de nuire au commerce et aux investissements. Ils ont proposé que l'on s'en tienne à des dispositions plus ciblées.

28. Il a été noté qu'une forme d'abus consistait à fragmenter des activités pour éviter la création d'un établissement stable, mais que ce problème pourrait être réglé grâce à une meilleure définition de l'établissement stable. Telle qu'elle était formulée, la définition permettait, en conjonction avec le droit interne, d'obtenir une double exonération fiscale ou un double avantage dans certains cas.

29. Des experts et des observateurs ont souligné que contrairement à beaucoup des pays de l'OCDE, la plupart des pays en développement n'avaient pas de lois antiabus ou, s'ils en avaient, ne les appliquaient pas. Il fallait donc que le texte des conventions soit plus précis.

30. Il a été noté que l'objet des conventions était d'éviter les doubles impositions et la fraude fiscale, non pas de faciliter les abus. Ainsi, la fragmentation des opérations faisait perdre tout son sens au traité. Les clauses dans lesquelles

figuraient des chiffres ou des pourcentages précis posaient plus de difficultés d'application aux administrations fiscales. Le Comité devrait envisager d'adopter une clause antiabus générale plutôt que précise. Il a été fait référence à la méthode employée par les États-Unis, consistant à déterminer si le résultat d'une opération était compatible avec la règle.

31. Beaucoup d'experts étaient d'avis que les conventions devaient tenir compte des éléments suivants : a) les agents économiques; b) les parties contractantes; et c) les tribunaux internes. Ces éléments devraient donc être abordés dans le Modèle et dans ce commentaire.

32. Certains experts ont également indiqué que le point de vue de chaque pays était important. Une convention liait deux États contractants; si une convention n'était pas claire, elle ne remplirait pas sa fonction. Il serait donc préférable que les conventions contiennent des clauses antiabus à caractère précis.

33. Un expert, faisant état de son expérience d'administrateur fiscal, a dit que beaucoup d'investisseurs se domiciliaient dans un pays lié à leur propre pays par une convention fiscale pour bénéficier des mesures d'incitation mises en place par leur propre pays. Il faudrait donc ajouter aux conventions des clauses visant à empêcher les investisseurs domiciliés dans un pays lié à leur propre pays par une convention fiscale de bénéficier à la fois des mesures d'incitation qui étaient prévues par la convention et de celles qui étaient mises en place par leur pays pour les investissements effectués à l'étranger.

34. Le présentateur a dit qu'il serait très dangereux de ne compter que sur des clauses antiévasion à caractère précis incorporées dans les conventions car, d'une part, ces clauses ne servaient que pour les abus découverts et, d'autre part, en ajoutant un grand nombre de clauses précises, on donnait l'impression que la lutte contre les abus ne pouvait passer que par des clauses de ce type. Il fallait trouver un équilibre entre la nécessité de créer un environnement sûr pour attirer les investissements et celle de permettre aux administrations fiscales de prévenir les abus. Il fallait que les administrations fiscales puissent réprimer les abus même si les clauses antiabus à caractère précis incorporées dans la convention ne s'appliquaient pas directement.

35. Beaucoup d'experts étaient d'avis que les clauses antiabus devaient être abordés dans le commentaire, qui devrait aussi comprendre des exemples de situations dans lesquelles il y avait des risques d'abus, de tels exemples étant de nature à aider les futurs négociateurs.

36. Le Président a conclu que le Modèle de convention des Nations Unies et son commentaire n'étaient qu'un outil de négociation; l'endroit le plus approprié pour parler des clauses antiévasion à caractère précis était donc le commentaire.

37. **Les décisions suivantes ont été prises :**

a) Il fallait traiter la question des abus de convention fiscale dans le Modèle de convention des Nations Unies, et cela pourrait se faire dans le commentaire aussi bien que dans la partie principale. Le commentaire sur l'article premier du Modèle de l'OCDE, relatif aux méthodes de lutte contre les abus de convention fiscale, pourrait servir de référence. Toutefois, il importait de trouver un équilibre entre la nécessité de créer un environnement sûr pour

les investisseurs et celle de permettre aux administrations fiscales de combattre les abus;

b) Il fallait continuer d'examiner les méthodes de lutte contre certains abus précis. Un sous-comité, composé de M. Lee (coordonnateur) et de M. Silitonga, M. Lara Yaffar, M. Zhang, M. Garcia Prats et M. Sasseville, a été constitué.

B. Entraide en matière de recouvrement de créances fiscales

38. La question de l'entraide en matière de recouvrement de créances fiscales avait déjà été examinée à la dernière (onzième) réunion du Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale. Un groupe de discussion constitué à cette réunion avait rédigé un projet d'article sur la question, pour incorporation au Modèle en tant qu'article 27, ainsi qu'un projet de commentaire. Le présentateur, M. Sasseville, a de nouveau soumis ce projet d'article au Comité en lui demandant s'il souhaitait débattre du texte proposé ou adopter celui qui figurait dans le modèle de l'OCDE. Il a noté que la seule différence était que d'après le projet d'article, seuls les impôts couverts par la convention tomberaient sous le coup des clauses relatives à l'entraide en matière de recouvrement de créances fiscales, tandis que l'article 27 du Modèle de l'OCDE visait les « impôts de toute nature ou dénomination ». Il a fait valoir qu'il serait à l'avantage des pays en développement d'adopter la formule la plus large dans la mesure où certains impôts qui n'étaient pas couverts par les dispositions des conventions fiscales, comme la taxe sur la valeur ajoutée, avaient plus d'importance pour eux.

39. Les experts et les observateurs étaient d'accord pour dire qu'un article de cette nature devrait figurer dans le Modèle de convention, mais beaucoup ont noté le risque d'incompatibilité avec la constitution ou la législation de leur pays. Certains ont fait valoir que le problème serait réglé si le commentaire indiquait que, pour cette raison, tous les pays ne seraient pas nécessairement en mesure d'incorporer l'article dans leurs conventions.

40. Beaucoup d'experts et d'observateurs de pays en développement se sont dits préoccupés par le coût de l'entraide en matière de recouvrement de créances fiscales et par le fait que certains pays en développement n'auraient peut-être pas les moyens de fournir l'aide demandée. Un expert a noté que le problème des contribuables qui quittaient le territoire sans avoir payé les impôts qu'ils devaient avait diminué depuis que son pays s'était mis à incorporer des clauses d'entraide dans les conventions qu'il signait.

41. Beaucoup d'autres experts et observateurs ont indiqué que la question des coûts, si réelle soit-elle, ne devait pas entraver le recouvrement de l'impôt. Il fallait trouver le bon équilibre entre le problème des coûts et la nécessité de lutter contre la fraude fiscale. Ces questions pourraient être abordées dans le cadre de négociations bilatérales entre les pays.

42. Beaucoup d'experts ont noté qu'en réalité, les clauses d'entraide allaient parfois en sens unique et imposaient un fardeau exagérément lourd à une des parties contractantes. Ainsi, les États-Unis, qui n'avaient pas de taxe sur la valeur ajoutée, recevaient beaucoup de demandes s'y rapportant. En revanche, certains experts, pour la plupart originaires de pays en développement, estimaient que les clauses

d'entraide avaient été utiles à leur pays. Toutefois, on a fait observer que le fardeau devait être réparti entre les pays liés par convention, surtout entre les pays développés et les pays en développement.

43. Le débat sur les impôts devant être couverts est allé dans deux directions. D'une part, il a été recommandé que la couverture soit aussi large que possible et que le texte de l'OCDE soit adopté, avec une note de bas de page indiquant que tous les pays ne seraient pas nécessairement en mesure de parvenir à une couverture complète. D'autre part, beaucoup de pays en développement ont recommandé que le projet d'article 27 soit adopté, avec une annotation ou un commentaire indiquant que les pays qui le souhaitaient et le pouvaient pourraient étendre la couverture à des impôts non couverts par la convention. Selon eux, cette souplesse était souhaitable car l'élargissement de la portée du paragraphe 2 du projet d'article 27 aurait des conséquences financières particulièrement lourdes pour les petits États en développement.

44. Le présentateur a fait valoir que quand il n'y avait pas de différence sur le fond, le Comité devrait adopter un texte semblable ou identique à celui de l'OCDE pour éviter les ambiguïtés d'interprétation; il a aussi souligné que les dispositions du Modèle portant sur l'entraide en matière de recouvrement de créances fiscales et sur les échanges d'informations devaient être cohérentes.

45. Beaucoup d'experts ont noté que le Comité ne devait pas être lié par le Modèle de l'OCDE et qu'un de ses objectifs était de veiller à ce que les besoins des pays en développement soient pris en compte, ce qui n'était pas nécessairement le cas dans le Modèle de l'OCDE.

46. Plusieurs observations ont été faites au sujet de l'importance du paragraphe 6 du projet d'article 27. Un des problèmes qui se posait était l'impossibilité pour un État contractant de remettre en cause l'existence ou la validité du droit que faisait valoir l'autre État contractant. Un expert a noté qu'une fois que le pays requérant avait vérifié l'existence de la créance fiscale, il ne devrait y avoir aucune raison de remettre en cause la validité juridique de cette créance ou la nécessité de la recouvrer dans l'autre État contractant.

47. Il a été décidé que le projet d'article 27 serait adopté dans sa forme actuelle et que le commentaire comprendrait des exemples de situations dans lesquelles les pays pourraient décider d'en élargir l'application.

48. Il a aussi été décidé qu'il serait tenu compte, dans le commentaire, des préoccupations exprimées par les pays en développement au sujet de questions telles que les capacités et les difficultés que posait le projet d'article sur le plan constitutionnel et juridique.

49. Le Comité a décidé de créer un sous-comité chargé d'élaborer des propositions d'actualisation de l'article 27 du Modèle de convention des Nations Unies. Ce sous-comité, composé de M. Saint-Amans (coordonnateur) et de M^{me} Hirsh, M. Kitillya, M. Salvador, M. Kharbouch et M. Roccatagliata, formulerait des propositions pour la session suivante.

C. Arbitrage international en matière fiscale

50. Le présentateur, M. Saint-Amans, a noté que le traité de l'Union européenne sur l'arbitrage international était entré en vigueur, et que les membres de l'Union étaient donc tenus de respecter des dispositions conventionnelles multilatérales. Le traité contenait des dispositions actualisées au sujet des procédures non judiciaires et prévoyait qu'en cas d'absence d'accord sur l'élimination de la double imposition, l'arbitrage deviendrait automatique après deux ans. La Commission avait six mois pour donner son avis. Les deux États contractants pouvaient choisir une autre solution dans un délai de six mois, après quoi la décision d'arbitrage devenait obligatoire.

51. Le présentateur a proposé que le Comité décide, à ce sujet, de créer un groupe de travail chargé d'élaborer un rapport qui serait examiné à la session suivante. Il a noté que certains pays en développement n'avaient pas les mêmes ressources et les mêmes compétences que les pays développés, ce qui créerait des déséquilibres dans la procédure d'arbitrage. Il fallait que la question fasse l'objet d'un véritable débat à l'Organisation des Nations Unies. Le présentateur a indiqué que certains pays étaient déjà favorables à l'incorporation de dispositions sur l'arbitrage dans les conventions fiscales, l'arbitrage pouvant être une meilleure solution qu'une procédure judiciaire s'il ne revenait pas cher et permettait de régler les différends de façon juste et rapide.

52. Certains experts et observateurs ont souligné que l'arbitrage n'était qu'un élément du processus de règlement des différends et devait être considéré comme un dernier recours. Il y avait d'autres moyens non judiciaires de régler les différends, par exemple la médiation, et il a été suggéré qu'ils soient analysés.

53. Certains experts étaient favorables à la création d'un groupe de travail mais d'autres estimaient que le temps manquait pour synthétiser l'information présentée et qu'il serait préférable de réunir de nouvelles informations et de décider l'année suivante de créer un groupe de travail chargé de faire rapport au Comité en 2006.

54. Un observateur a signalé que la question avait été examinée à la dixième réunion du Groupe spécial d'experts, et qu'il avait été décidé qu'elle devait être étudiée plus avant.

55. Plusieurs participants ont noté qu'il fallait considérer la question dans le contexte de la fixation des prix de transfert et des arrangements préalables en matière de prix de transfert.

56. Il a été décidé qu'avec l'assistance de M. Dang Minh et de M. Saint-Amans, M. Waldburger réunirait toutes les données disponibles sur les méthodes non judiciaires de prévention ou de règlement des différends et présenterait un résumé de ses conclusions à la deuxième session du Comité.

D. Dépouillement des bénéfices

57. La présentatrice, M^{me} Brown, a noté que le montant des intérêts et des autres paiements était considéré comme acceptable tant qu'il correspondait aux conditions du marché et répondait aux critères énoncés à l'article 9 du Modèle de l'OCDE. Depuis ses premiers rapports sur la question, l'OCDE avait toujours posé la question de savoir si l'article 9 s'appliquait aux cas de capitalisation restreinte.

Comme l'OCDE n'était parvenue à aucune conclusion concernant le dépouillement des bénéfiques, la présentatrice a analysé une question connexe : le traitement, dans les accords concernant les doubles impositions, des instruments de couverture traditionnels tels que contrats à terme et swaps. Elle a fait valoir que lorsqu'ils étaient liés à une activité industrielle ou commerciale, les paiements correspondants devraient être traités comme des bénéfiques d'entreprise (pourvu qu'il n'y ait pas d'établissement stable) et imposés dans l'État du résident. Elle a aussi noté que tout revenu perçu par un établissement financier agissant en qualité de courtier pour les transactions en question devrait être traité de la même façon.

58. La présentatrice a appelé l'attention sur les quatre premiers exemples donnés dans son rapport, qui illustraient ces principes, puis sur l'exemple 5, l'analyse d'un *total equity swap*, qui constituait une exception. Comme, dans l'exemple 5, l'investissement n'était pas directement lié à une activité industrielle ou commerciale du titulaire du contrat, les revenus ne devaient pas être traités comme des bénéfiques d'entreprise. Les versements annuels ne correspondaient pas à la définition du revenu d'actions donnée dans l'article, et ils devraient donc être traités, de même que le règlement final du montant des gains ou pertes en capital, comme autres revenus au sens de l'article 21 du Modèle de convention.

59. M. Waldburger est convenu que les revenus découlant de l'utilisation de produits dérivés aux fins de couverture devraient être considérés comme des bénéfiques d'entreprise, comme l'indiquaient les quatre premiers exemples. Toutefois, il n'était pas convaincu que l'exemple 5 constitue une exception au principe, dans la mesure où il concernait les revenus découlant des services financiers fournis par le courtier. Il convenait que les *total return swaps* posaient les plus grandes difficultés. Tout dépendait de la façon dont le contrat était structuré; il fallait voir aussi si l'établissement financier avait fait acheter les actions et avait été le propriétaire réel des titres achetés au nom de l'investisseur. Il était possible qu'il n'ait fait que payer un montant équivalent au dividende versé à l'investisseur. Selon le Modèle des Nations Unies, le pays source pouvait imposer ce revenu, mais il ne le pouvait pas si le revenu était considéré comme autres revenus au sens de l'article 21 du modèle de l'OCDE. Les revenus de courtage devaient donc être considérés comme bénéfiques d'entreprises, à défaut de quoi la question deviendrait trop complexe. Il serait préférable de se fonder sur le droit interne ou sur des règles énoncées expressément dans la convention.

60. Des experts ont dit qu'il était difficile d'élaborer des règles générales qui conviennent à toutes les situations. Il a aussi été noté que les différentes législations nationales ne donnaient pas toutes la même définition de l'intérêt. Il serait utile que le Comité donne des exemples et traite des incidences de ces différences dans le commentaire. Les problèmes résultant des définitions de la commission de garantie et de l'intérêt adoptées par les pays de droit islamique devaient aussi être abordés. On a fait valoir qu'un rapport sur la définition générale de l'intérêt et le rôle de l'intérêt dans la charia islamique serait utile au Comité.

61. La présentatrice a souligné qu'il y avait beaucoup de façons d'examiner les questions soulevées par l'exemple 5 du document sans parvenir à une conclusion. Le Président lui a demandé d'élaborer une nouvelle version de son rapport compte tenu des vues exprimées au sein du Comité. Le Comité a invité M. Al-Moftah à rédiger un rapport sur le rôle de l'intérêt dans la charia islamique.

E. Imposition des revenus perçus par les participants aux projets de développement

62. Le présentateur, M. Thuronyi, a noté l'existence de grands écarts dans l'imposition des projets de développement. Il était fréquent que les opérations effectuées aux fins de ces projets soient exonérées de divers impôts directs et indirects, mais le pourcentage de réduction variait considérablement en fonction du pays bénéficiaire et des exigences du donateur. Dans certains pays, les exonérations étaient en grande partie inscrites dans des lois d'application générale, et dans d'autres elles étaient régies par des accords qui n'avaient même pas toujours été approuvés par le Ministre des finances et dont le statut était parfois douteux. Il a été souligné que toute exonération devait reposer sur une base juridique solide.

63. M. Sollund a souligné que les pays bénéficiaires devaient mettre en place de solides régimes fiscaux fondés sur des politiques fiscales réfléchies et bien fondées. Il a souligné que les donateurs devaient encourager et appuyer l'élaboration et le maintien de bons régimes fiscaux dans les pays bénéficiaires, plutôt que de les fragiliser en demandant des exonérations fiscales.

64. Des experts estimaient que les exonérations fiscales se justifiaient dans certains cas, par exemple celui des impôts indirects sur l'importation de biens devant être utilisés pour apporter des secours humanitaires aux victimes de catastrophes. Dans d'autres cas, par exemple pour les projets de construction, il n'était pas clair qu'une exonération se justifie dans tous les cas. Les projets de ce type se rapprochaient d'activités industrielles ou commerciales normales et a priori, les règles fiscales normales devaient s'appliquer.

65. De l'avis général, c'était au donateur qu'il appartenait de préciser s'il exigeait l'exonération. Certains experts estimaient toutefois qu'il serait possible, dans certaines circonstances, de persuader les donateurs de renoncer à cette exigence en leur faisant prendre conscience des incidences négatives des exonérations et en leur proposant des modalités autres qu'une exonération totale.

66. L'inclusion dans le budget national de fonds destinés à rembourser les dépenses fiscales a été examinée, l'avis étant qu'il s'agirait d'une meilleure solution dans les cas où les donateurs ne seraient pas prêts à accepter d'être pleinement assujettis à l'impôt.

67. Les experts ont noté que la Banque mondiale avait modifié en 2004 sa politique concernant le financement de l'impôt au titre de ses prêts et que la question de l'exonération de la TVA pour les projets financés par des donateurs avait été examinée à la conférence organisée en mars 2005 dans le cadre du Dialogue international sur la fiscalité, ce qui semblait indiquer qu'il vaudrait la peine de continuer à étudier la question en vue de faire des recommandations plus précises au Conseil économique et social.

68. Il a été souligné que toute recommandation de ce type laisserait probablement une certaine marge de manœuvre aux donateurs, mais que le principe devrait être de réduire au minimum les effets dommageables des exigences des donateurs sur les régimes fiscaux des pays bénéficiaires. Des experts ont noté qu'il faudrait : a) que des dispositions claires et reposant sur une solide base juridique soient adoptées; b) que les possibilités d'abus soient réduites au minimum; c) que les formalités administratives soit réduites au minimum pour tous; d) que les distorsions

économiques soient réduites au minimum. Des études techniques supplémentaires pourraient aider à élaborer des directives sur la façon d'amener les donateurs à limiter leurs exigences en matière d'exonération, la formulation des exonérations et les dispositifs susceptibles de remplacer les exonérations (par exemple un système de bons).

69. Il a été décidé qu'il serait bon de continuer à examiner la question du régime fiscal applicable aux projets de développement financés par des donateurs en vue de faire des recommandations au Comité économique et social. Le représentant du FMI a été invité à présenter un rapport au Comité, à l'issue de consultations dans le cadre du Dialogue international sur la fiscalité.

F. Définition modifiée de l'établissement stable

70. Le présentateur, M. Pijl, a abordé la question générale de la valeur juridique des commentaires se rapportant à une convention, et évoqué en particulier le commentaire relatif à l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies. Il a noté qu'il se pouvait que des commentaires et interprétations deviennent indissociables d'une convention, mais que les commentaires ne faisaient pas partie des conventions et avaient pour seul objet de faciliter l'interprétation. Cela étant dit, les juges tenaient compte des interprétations des commentaires et quand un commentaire était discrédité par une décision de justice, il pouvait perdre de son poids. Pour que les commentaires gagnent en utilité, il faut que le rôle des juges soit pris en considération.

71. Le présentateur a noté qu'en 2003, après de longs travaux, l'OCDE avait mis à jour le commentaire relatif à l'article 5 de son Modèle, et ajouté des exemples élargissant la notion d'établissement stable. Il a indiqué que le Comité devrait veiller à ne pas incorporer dans la nouvelle version du commentaire sur l'article 5 d'éléments si extrêmes qu'ils pourraient aisément être rejetés par les tribunaux nationaux.

72. Le présentateur a aussi appelé l'attention sur le commentaire relatif au paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de l'OCDE (par. 19), qui indiquait que si un entrepreneur général sous-traitait une partie des travaux d'un projet, le temps passé par chaque sous-traitant sur le chantier devait être considéré comme temps consacré par l'entrepreneur général au chantier. Il a conclu de l'exemple que si un projet était sous-traité dans son intégralité, l'entrepreneur général ne serait pas considéré comme ayant un établissement stable, ce qui lui semblait illogique. Un observateur était d'avis que le libellé de l'OCDE, tel qu'interprété par le présentateur, était en fait logique. D'autres estimaient l'interprétation du présentateur erronée. Les délibérations n'ont abouti à aucune conclusion.

73. La quatrième phrase du paragraphe 33 du commentaire de l'OCDE faisait mention de la négociation de « tous les éléments et détails » d'un contrat par une personne, ce qui posait la question de savoir si la personne qui ne négocierait que les éléments essentiels serait aussi réputée avoir un établissement stable. Estimant que cette interprétation pourrait occasionner des abus, deux pays n'appartenant pas à l'OCDE ont, dans leurs observations au sujet des commentaires de l'OCDE, dit qu'il y avait établissement stable même quand une personne ne négociait que les éléments essentiels d'un contrat.

74. En ce qui concerne la « fragmentation », le présentateur a dit que les contribuables pouvaient fragmenter des activités de sorte à ne pas tomber sous le coup de la définition de l'établissement stable donnée à l'alinéa f) du paragraphe 4 de l'article 5.

75. Ni M. Pijl ni M. Nikolaev n'ont proposé de révision du Modèle de convention des Nations Unies, mais le présentateur a indiqué que si le Comité décidait qu'il convenait d'ajouter un commentaire relatif à l'article 5, il serait favorable à ce que le commentaire de l'OCDE soit utilisé comme point de départ.

76. M. Nikolaev a dit souscrire à la position du présentateur et noté que dans la mesure où, d'après son expérience, les juges étaient plutôt conservateurs, il s'agissait en effet d'aborder prudemment toute modification du Modèle de convention. Il était d'accord pour dire que le commentaire de l'OCDE serait un bon point de départ. S'agissant de la question des intermédiaires soulevée par le présentateur, il faudrait poursuivre les travaux. Le Modèle de convention des Nations Unies avait une portée plus large découlant notamment du paragraphe 6 de l'article 5, sur les primes d'assurance, et du paragraphe 7 de l'article 5, sur les intermédiaires indépendants. S'il était envisagé de modifier la définition de l'établissement stable, il faudrait aussi tenir compte de l'article 7, sur le bénéfice des entreprises.

77. Un observateur a répliqué que l'article 5 était fondamentalement déficient et devrait être réécrit car les « corrections » apportées au commentaire n'avaient qu'un poids juridique limité. Comme il était peu probable que l'article relatif à l'établissement stable soit révisé, il a été proposé que conventions fiscales et lois nationales soient combinées et que les dispositions du commentaire soient incorporées à la législation interne des États, puisqu'une assemblée législative pouvait « interpréter » une convention. Si l'idée était que les tribunaux nationaux interpréteraient l'article 5 dans le sens où l'interprétait le commentaire, les pays devraient garantir ce résultat en incorporant cette interprétation dans leur législation interne. Un des problèmes que posait l'article 5 était l'impossibilité d'imposer les activités de pêche et, dans certains cas, les activités minières, menées dans les eaux territoriales résultant d'une mauvaise interprétation de la notion d'établissement stable.

78. Plusieurs experts et observateurs ont dit qu'à leur avis, l'article 5 ne présentait pas de problèmes fondamentaux et ont noté qu'il remontait à plus de 75 ans, ce qui montrait qu'il avait été considéré comme acceptable sur les plans juridique et pratique. Sans dire que l'article 5 fût déficient, on pouvait dire qu'il pourrait être amélioré. Quand elle avait révisé son Modèle, l'OCDE avait conclu que la définition figurant dans le texte sans être parfaite, était meilleure que toutes celles qui avaient été proposées pour la remplacer.

79. On a par ailleurs fait valoir, en s'opposant à la position du présentateur, qu'il n'était pas correct d'utiliser le terme « obligatoire » au sujet des commentaires. Lorsque le commentaire serait clair, il aurait plus de force, mais aucun commentaire ne serait jamais plus qu'un instrument de persuasion. Lorsque des pays n'étaient pas d'accord au sujet de l'interprétation d'un commentaire, seuls les tribunaux pouvaient trancher. Dans certains pays, les juges ne tenaient compte que du texte de la convention.

80. S'agissant de réviser le modèle de convention, des experts ont noté que les conventions avaient normalement une durée de vie d'environ 30 à 40 ans et apportaient donc stabilité et prévisibilité. Mais elles pouvaient aussi être renégociées et le problème était donc, pour le Comité, de trouver un équilibre. Le Comité pourrait actualiser le Modèle et modifier le commentaire.

81. Beaucoup d'experts et d'observateurs, forts de l'expérience de leur pays, ont fait valoir que si les commentaires étaient réécrits, il faudrait y ajouter des exemples pour que la définition de l'établissement stable soit plus claire. Beaucoup étaient d'accord pour dire que les commentaires de l'OCDE, qui avaient été récemment modifiés et, de l'avis des intervenants, mettaient davantage l'accent sur la source, seraient un bon point de départ. On pourrait non seulement donner des exemples, mais aussi clarifier certaines données, par exemple l'expression des durées (en mois ou en jours). Si possible, des termes tels que « habituel » et « entreprise » pourraient aussi être précisés. L'importance du principe de l'origine des paiements a été soulignée. Il a été noté à ce propos qu'une des versions du *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*² contenait des exemples.

82. Un expert a noté que la suppression de l'article 14 dans le Modèle de l'OCDE pourrait semer la confusion et que le Modèle des Nations Unies devrait conserver ses particularités pour que les préoccupations des pays en développement soient prises en compte.

83. En réponse à cette observation, on a fait valoir que la suppression de l'article 14 du Modèle de l'OCDE avait en fait apporté plus de clarté et qu'il faudrait, le cas échéant, utiliser le travail de révision des commentaires qu'avait fait l'OCDE, en tenant dûment compte des différences entre les deux modèles.

84. On a aussi noté qu'il pourrait être problématique de donner trop de détails dans la description de l'établissement stable dans la mesure où plus la définition d'un terme était précise, plus les contribuables trouvaient de moyens de la contourner. Il y aurait aussi des désavantages à ajouter des exemples, puisque les contribuables pourraient faire valoir qu'il n'y avait pas d'établissement stable si leur situation était légèrement différente. Beaucoup d'experts et d'observateurs ont fait des observations au sujet des exemples donnés par le présentateur. Il a été suggéré que tous les écarts entre les conventions bilatérales existantes et le Modèle soient recensés.

85. **Les décisions suivantes ont été prises :**

a) **La question était importante et il faudrait l'examiner plus avant. Un sous-comité, composé de M. Sollund, coordonnateur et de M. Dawson, M^{me} Louati, M. ven der Merwe, M. Pijl, M. Levy et M. Lasars, a été constitué;**

b) **Le sous-comité proposerait des améliorations à apporter aux commentaires sur l'article 5 du Modèle, compte tenu des commentaires de l'OCDE. L'accent serait mis sur la présentation d'exemples utiles et la prise en compte des besoins particuliers des pays en développement.**

G. Révision du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement

1. Proposition de révision de l'article 26 (Échange de renseignements)

86. À partir de son analyse des révisions apportées à l'article 26 du Modèle de l'OCDE, le présentateur, M. Spencer, a proposé que l'on modifie aussi l'article 26 du Modèle des Nations Unies pour qu'il couvre des impôts autres que ceux qui faisaient l'objet des conventions sur les doubles impositions, ce qui permettrait d'inclure la TVA, source de revenus de plus en plus importante pour les pays en développement.

87. Le présentateur a aussi noté qu'en 2005, le mot « nécessaire » avait été remplacé par les mots « vraisemblablement pertinents » au paragraphe 1 de l'article 26 du Modèle de l'OCDE. Dans son commentaire, l'OCDE indiquait que la norme de pertinence vraisemblable avait pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'était pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il était peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. En outre, les mots « pour l'administration ou l'application » avaient été ajoutés avant les mots « de la législation interne » au paragraphe 1 de l'article 26. Le présentateur a proposé que le paragraphe 1 de l'article 26 du Modèle des Nations Unies soit modifié de la même façon pour qu'il ait un champ d'application plus large.

88. Le présentateur a parlé du fait que la modification en question mettrait l'information à la portée d'organes de contrôle ayant un droit de regard sur les administrations fiscales et les autorités chargées du recouvrement de l'impôt, par exemple les assemblées législatives. Il a proposé que soit incorporé à l'article 26 un paragraphe indiquant que les échanges de renseignements sont secrets et que l'État qui reçoit des renseignements ne peut les utiliser qu'aux fins de l'application de la législation fiscale et du recouvrement de l'impôt. Il a également noté que dans l'intérêt des échanges de renseignements, il faudrait éviter qu'un pays puisse évoquer un intérêt fiscal national pour ne pas fournir les renseignements demandés par un autre, et a proposé qu'un texte approprié soit ajouté à cet effet à l'article 26. Enfin, il a évoqué les dérogations au secret bancaire et aux autres règles de confidentialité, la règle de la double incrimination et le type de renseignements qui se prêteraient à une communication systématique.

89. Le présentateur a noté qu'il fallait, pour que les modifications apportées au Modèle des Nations Unies deviennent opérationnelles, veiller à ce qu'il y ait un « véritable » échange de renseignements. Cette notion avait fait l'objet de délibérations approfondies lorsque l'OCDE avait décidé de modifier l'article 26 de son Modèle, et il a été suggéré qu'elle soit expressément abordée dans le commentaire.

90. Le présentateur a également noté que le caractère « véritable » des échanges de renseignements pouvait être analysé par rapport à trois types d'échanges : sur demande, automatiques et spontanés. Il a appelé l'attention sur ce qu'il appelait le secret bancaire « de fait », c'est-à-dire les cas où l'État censé transmettre des renseignements ne réunit pas ces renseignements ou ne peut le faire qu'avec beaucoup de retard. Pour satisfaire au critère des échanges « véritables », les pays

devraient mettre en place des mécanismes de collecte systématique de l'information, ce qui rendrait possibles les échanges automatiques.

91. M. Silitonga a noté que le Modèle de convention des Nations Unies avait pour objet de combattre l'évasion et la fraude fiscales et de prévenir les pratiques dommageables. Il a noté aussi que le débat pourrait être élargi aux abus de convention fiscale, le chalandage fiscal pouvant être considéré comme un type d'évasion ou de fraude fiscale. Il est convenu que de véritables échanges de renseignements étaient indispensables à la lutte contre la fraude fiscale et la fuite des capitaux et a suggéré que les aspects techniques des échanges de renseignements soient mentionnés dans l'article lui-même plutôt que dans le commentaire.

92. M. Bustos Buiza a noté que les principes établis dans la version modifiée de l'article 26 du Modèle de l'OCDE devraient apparaître dans le Modèle des Nations Unies. Il a noté aussi que l'introduction d'une règle concernant la double incrimination, proposée par le présentateur, risquait de créer des problèmes, et a souligné qu'il importait de tenir compte de la relation entre les modifications apportées à l'article 26 et le modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale de l'OCDE. Il a fait observer que puisque les experts étaient généralement d'accord sur le principe de l'échange de renseignements, ils devraient se concentrer sur les problèmes d'application pratique de ce principe. Il importait de tenir compte des écarts existants sur le plan de l'information. Il serait utile, pour favoriser l'harmonisation des procédures, de disposer de renseignements sur celles qui étaient en place dans les différents pays. Les difficultés qui se posaient ressortaient clairement des travaux que l'Union européenne avait récemment menés au sujet de sa Directive sur l'épargne.

93. De l'avis général des experts, il fallait trouver des moyens d'encourager les échanges de renseignements. Les échanges automatiques étaient importants, et l'harmonisation des procédures essentielle.

94. Plusieurs experts et observateurs étaient d'avis que les travaux du Forum mondial de la fiscalité sur l'égalisation des chances (notamment l'élaboration d'une matrice sur les cadres juridiques régissant les échanges de renseignements) constituaient une très bonne référence pour l'examen de la question des échanges de renseignements. Il a été noté qu'un rapport résumant l'information obtenue à l'occasion de l'élaboration de la matrice serait publié en mars 2006.

95. Un observateur a mentionné que le CIAT avait élaboré un modèle d'accord sur l'échange de renseignements fiscaux pour aider les pays membres à lutter contre l'évasion et la fraude fiscale. Ce modèle était une bonne source d'information et pourrait servir de référence pour l'actualisation de l'article 26 du Modèle des Nations Unies.

96. Un observateur s'est félicité que le Comité s'intéresse à la notion d'échange véritable et en a souligné l'importance pour la lutte contre la fraude et les irrégularités fiscales. Il a cité quatre conditions à remplir pour qu'il y ait de véritables échanges de renseignements :

- a) Aisance d'accès à l'information au niveau des pays;
- b) Existence des instruments juridiques voulus (conclusion de conventions d'entraide, révision de l'article 26 du Modèle des Nations Unies et d'autres documents juridiques);

c) Prise en compte des obstacles pratiques, dont les différences linguistiques, les différences de fuseau horaire et les différences de procédures;

d) Aptitude à utiliser les renseignements demandés (par exemple, capacité de retrouver un contribuable à partir de son matricule fiscal).

97. L'observateur a noté que s'il était important de rapprocher les deux modèles, la révision du Modèle des Nations Unies devait tendre à ce que les besoins particuliers des pays en développement soient pris en compte. La révision du commentaire était très importante à cet égard et devait cadrer avec les autres travaux d'harmonisation, par exemple ceux qui portaient sur les mesures de lutte contre le blanchiment de capitaux.

98. Un expert a noté que les règles de confidentialité extrêmement strictes en vigueur dans son pays rendaient les échanges de renseignements très difficiles. Toutefois, son pays avait aussi des règles très strictes et très complètes en matière de retenue de l'impôt, ce qui constituait une excellente source d'informations susceptibles d'être communiquées.

99. Un autre expert a noté que beaucoup de régimes fiscaux reposaient sur l'auto-imposition et l'autodiscipline fiscale et qu'il faudrait évaluer les incidences qu'aurait la modification de l'article 26 sur le comportement des contribuables. Les échanges automatiques n'aideraient pas nécessairement à renforcer l'autodiscipline fiscale.

100. Un observateur a exprimé des préoccupations au sujet des droits des contribuables, ainsi que des rapports entre l'article 26 et les lois nationales relatives à la confidentialité et au partage de l'information, et a dit qu'il serait bon que les contribuables soient informés en cas de demande de renseignements concernant leur situation fiscale.

101. Plusieurs experts étaient d'avis qu'il devrait exister des accords d'échange de renseignements distincts des conventions fiscales, faute de quoi si un pays n'était pas partie à une convention fiscale bilatérale, il pourrait obtenir les renseignements dont il aurait besoin.

102. Un expert dont le pays ne prélevait pas d'impôt sur le revenu a noté que la question de l'échange de renseignements était bien plus vaste que celle de l'information fiscale et devrait être traitée dans un contexte autre que celui des accords sur les doubles impositions. Un autre instrument, par exemple un accord multilatéral qui s'appliquerait à tous les pays quelles que soient leurs pratiques fiscales, serait plus approprié. Certains experts et observateurs ont souscrit à cette position, mais d'autres ont noté qu'étant donné toutes les difficultés que suscitaient la négociation et l'application des accords multilatéraux, il serait plus facile de parvenir à une situation où tous les pays seraient parties à des traités bilatéraux, ce qui donnerait le même résultat.

103. Plusieurs experts ont noté que quelle que soit l'utilité d'un accord multilatéral, il serait difficile d'en négocier un sans modifier préalablement le Modèle de convention. Il fallait donc arrêter des priorités. Il faudrait peut-être d'abord modifier le Modèle, puis envisager un accord multilatéral. Il faudrait aussi déterminer, en pratique, comment assurer l'application effective du Modèle et de l'éventuel accord multilatéral, ce qui ne relevait probablement pas du Comité mais plutôt de ceux qui avaient l'expérience du recouvrement de l'impôt.

104. Un observateur a noté que les accords mentionnés n'étaient pas la panacée et qu'il fallait tenir compte des capacités du pays qui utilisait les renseignements.

105. Le Président a récapitulé les questions sur lesquelles le Comité devrait se pencher :

- a) Échanges véritables de renseignements nécessaires et utiles;
- b) Importance de l'aptitude des pays à absorber les renseignements reçus et à respecter les intérêts de tous les intéressés;
- c) Mobilisation de l'information et conséquences pour le public; nécessité d'éviter toute démarche inquisitoriale;
- d) Prise en compte des progrès accomplis par l'OCDE et des compétences de cette organisation, dont le Comité voudrait peut-être suivre l'exemple sur le plan opérationnel;
- e) Nécessité d'adopter une démarche équilibrée et symétrique en matière d'échanges et de tenir compte des problèmes pratiques, par exemple celui de la standardisation.

2. Rapport du groupe spécial d'experts chargé d'examiner la question des échanges de renseignements

106. Entamant la deuxième partie des délibérations sur les échanges de renseignements, le présentateur, M. McIntyre, a fait deux observations générales : a) le Modèle de convention des Nations Unies était en retard par rapport à celui de l'OCDE sur plusieurs points importants et devrait être modifié pour rattraper ce retard et continuer à évoluer; b) en plus de modifier l'article 26 du Modèle des Nations Unies, le Comité devrait envisager l'adoption d'un code de conduite des Nations Unies établissant des principes généraux auxquels tous les gouvernements devraient se conformer. Il a noté que le Comité était désormais compétent pour donner des avis au Conseil économique et social en la matière.

107. Après avoir traité des questions générales, le présentateur a passé en revue chacun des changements apportés à l'article 26 du Modèle de l'OCDE et approuvé la plupart des propositions. Il a indiqué qu'un groupe spécial d'experts, que le secrétariat avait réuni à New York à la fin octobre 2005, avait fait deux propositions techniques importantes. Premièrement, il avait suggéré que le libellé du paragraphe 1 de l'article 26 soit modifié pour qu'il soit bien clair que tout renseignement que l'État requérant estimait pertinent lui serait communiqué. Deuxièmement, il avait fait valoir que le fait d'étendre les échanges de renseignements à tous les types d'impôts pourrait occasionner des difficultés pour certains pays en développement. La véritable question était de savoir si des renseignements devraient être échangés pour prévenir l'évasion et la fraude fiscales relatives à la TVA. Le présentateur était d'avis qu'il serait bon de faire expressément référence à la TVA dans les articles 26 et 27 ou de donner des conseils à ce sujet dans le commentaire.

108. Certains experts ont bien accueilli l'exposé du présentateur mais d'autres ont souligné qu'il fallait tenir compte du fait que toutes les autorités fiscales n'avaient pas les mêmes intérêts. Deux types de questions ont ensuite été examinées : des questions techniques, telles que le libellé de l'article, et des questions plus

générales, comme les difficultés pratiques que posent les échanges de renseignements et l'utilité d'élaborer un code de conduite.

109. S'agissant du libellé de l'article, différentes opinions ont été exprimées quant à savoir si « vraisemblablement pertinents » était une meilleure formulation que « qui pourraient être pertinents ». On a indiqué qu'un pays avait opté pour « qui pourraient être pertinents » et qu'un autre, après avoir hésité, avait décidé de s'en tenir au nouveau libellé de l'OCDE. Il semblait qu'il faudrait continuer d'examiner la possibilité de préciser le libellé avant qu'il puisse être décidé d'actualiser le texte de l'article 26.

110. La possibilité d'étendre la portée de l'article 26 à des impôts non expressément visés à l'article 2 du Modèle de convention a également été examinée en détail. Beaucoup d'experts et d'observateurs ont souligné la nécessité d'un tel changement. La TVA était désormais une des principales sources de recettes pour les États et le réseau de conventions fiscales existant devrait être utilisé pour promouvoir les échanges de renseignements sur les taxes de ce genre. Certains experts et observateurs n'étaient pas d'accord avec cette façon de procéder et d'autres ont demandé s'il ne serait pas préférable d'établir la liste des impôts et taxes pouvant être couverts (comme le présentateur l'avait proposé), de faire référence à l'article 26 dans l'article 2 ou d'utiliser le libellé du Modèle de l'OCDE.

111. En ce qui concerne la double incrimination, un expert a noté qu'il n'était pas nécessaire d'y faire référence dans les conventions fiscales à moins que les échanges de renseignements ne soient limités aux cas de fraude. Il a aussi été souligné que les échanges de renseignements pouvaient faire l'objet d'un accord bilatéral sans qu'une convention fiscale en bonne et due forme soit conclue (des exemples ont été donnés).

112. Sur le plan pratique, des experts et observateurs ont soulevé la question des coûts, qui se posait surtout pour les pays en développement, celle de la forme des échanges et celle de la prescription.

113. Enfin, un débat plus général a eu lieu au sujet du travail que le Comité pourrait faire et des résultats auxquels il pourrait parvenir dans ce domaine. À l'issue de l'exposé, certains observateurs ont dit que le groupe des Nations Unies était une structure utile pour l'étude de la question. L'accent pourrait être mis sur les questions touchant à l'égalisation des chances, condition préalable à l'élaboration d'un code de conduite. Il a été dit que le Comité pourrait se donner des objectifs ambitieux allant au-delà de ce que faisaient l'OCDE et le CIAT. Certains experts et observateurs ont fait valoir que le Comité devait tenir compte de tous les points de vue et que ses travaux devaient refléter les différents intérêts des uns et des autres.

114. Certains observateurs ont souligné l'importance de la coopération dans ce domaine, d'autres celle des droits des contribuables.

115. Un consensus s'est dégagé quant à la nécessité de créer un sous-comité chargé des deux tâches suivantes :

a) Proposer un nouveau texte pour l'article 26 du Modèle de convention et le commentaire s'y rapportant;

b) Faire rapport sur l'état d'avancement des travaux relatifs aux questions d'application menés par d'autres organisations internationales et formuler des propositions quant à la suite à donner à ces travaux.

116. Le Comité a décidé de créer un sous-comité composé de M. Bustos (coordonnateur) et de M^{me} Bethel, M^{me} Brown, M. Waldburger, M. Al-Moftah, M. Nikolaev et M. McIntyre. Comme pour les autres sous-comités, une aide serait demandée, selon les besoins, à des organisations internationales. L'OCDE, l'Union européenne et le CIAT ont été priés de fournir une assistance et de mettre leurs connaissances au service du sous-comité.

H. Examen et adoption de la version révisée du projet de manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement

117. Le présentateur, M. Brunetti, a passé en revue les différentes parties du projet de manuel, son origine, sa structure et son objet. Il était d'avis que le manuel contenait des renseignements utiles mais que l'introduction était exagérément complexe et devrait être raccourcie. L'aperçu historique était trop détaillé et appelait des révisions. Les observations figurant dans la deuxième partie du manuel, si elles étaient conservées, devraient être actualisées et ne pas faire double emploi avec le commentaire. Les annexes contenaient des références dépassées qui devraient être mises à jour. Le présentateur a fait plusieurs autres suggestions, et a notamment proposé l'ajout d'un glossaire et l'indication du numéro de la version et de la date.

118. Le présentateur a proposé que l'on fasse figurer dans le manuel des exemples, des illustrations et des études de cas pour faciliter les négociations. Il a été proposé que le manuel soit publié sur Internet.

119. Un observateur a noté que le manuel était trop complexe et qu'il serait difficile d'en faire un texte simple mais exact. Il a également fait part de ses préoccupations quant au statut « officiel » du manuel.

120. Le Président a proposé qu'en consultation avec M. Lara Yaffar, M^{me} Ayala et M. Liao, M. Brunetti élabore une version révisée et raccourcie du manuel pour la session suivante. Quand il aurait reçu cette nouvelle version, le Comité déciderait comment procéder.

Chapitre IV

Dates et ordre du jour de la deuxième session du Comité

121. Le Comité a décidé d'examiner tout d'abord les procédures et règles qui régiraient l'établissement de l'ordre du jour de la deuxième session (2006).

122. Le Bureau a ouvert le débat en proposant à titre indicatif l'ordre du jour ci-après, que M^{me} Brown avait élaboré et qu'elle a présenté :

1. Abus de convention fiscale (4 heures).
2. Entraide en matière de perception de l'impôt (2 heures).
3. Définition de l'établissement stable (6 heures).
4. Imposition des projets de développement (1 heure).
5. Échanges de renseignements (6 heures).
6. Révision du manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement.
7. Règlement des différends (2 heures).
8. Définition de l'intérêt (1 heure).
9. Adoption du rapport (4 heures).

123. Des experts et observateurs ont proposé l'inscription à l'ordre du jour d'autres questions telles que :

- a) Statut juridique du Modèle de convention des Nations Unies, compte tenu du fait que le Comité rend désormais compte au Conseil économique et social;
- b) Décisions à prendre au sujet de la mise à jour du Modèle de convention;
- c) Faits nouveaux;
- d) Règle à suivre pour déterminer le siège social d'une société en cas de doute;
- e) Article sur les professeurs invités.

124. Il a été décidé que la version définitive de l'ordre du jour de la deuxième session serait mise au point par le Bureau à partir des propositions faites par les membres du Comité au cours de la session, et des autres propositions qu'ils pourraient faire au secrétariat avant la fin février 2006.

Chapitre V

Adoption du rapport de la session, adressé au Comité économique et social

125. Le Comité a approuvé et adopté le présent rapport, adressé au Comité économique et social.

Chapitre VI

Conclusions et recommandations

Abus de convention fiscale

126. La question des abus de convention fiscale doit être abordée dans le Modèle de convention des Nations Unies, ce qui pourrait être fait dans le commentaire aussi bien que dans le texte lui-même. Il serait utile de se reporter au commentaire sur l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE, qui porte sur les méthodes de lutte contre les abus de convention fiscale. Toutefois, il importe de respecter l'équilibre entre la nécessité d'offrir en environnement sûr aux investisseurs et celle de permettre aux administrations fiscales de combattre les abus.

127. Les méthodes susceptibles d'être utilisées pour combattre certains abus doivent être étudiées plus avant. Un sous-comité, composé de M. Lee (coordonnateur) et de M. Silitonga, M. Lara Yaffar, M. Zhang, M. Garcia Prats et M. Sasseville, a été créé à cet effet.

Entraide en matière de recouvrement de créances fiscales

128. Un sous-comité, composé de M. Saint-Amans (coordonnateur) et de M^{me} Hirsh, M. Kitillya, M. Salvador, M. Kharbouch et M. Reccatagliata, fera des propositions de mise à jour de l'article 27 du Modèle de convention des Nations Unies qui seront examinées à la prochaine session.

Règlement des différends

129. Avec l'aide de M. Dang Minh et de M. Saint-Amans, M. Waldburger réunira toutes les données disponibles sur les moyens non judiciaires de prévenir et de régler les différends. Il présentera un résumé du résultat de ses recherches à la deuxième session du Comité.

Imposition des projets de développement

130. La question du régime fiscal appliqué aux projets de développement financés par des donateurs devra être examinée plus avant. Le représentant du FMI a été prié de présenter un rapport au Comité, après des consultations dans le cadre du Dialogue international sur la fiscalité.

Définition de l'établissement stable

131. La définition de l'établissement stable est une question importante qui doit être examinée plus avant. Un sous-comité, composé de M. Sollund (coordonnateur) et de M. Dawson, M^{me} Louati, M. van der Merwe, M. Pijl, M. Levy et M. Lasars, fera des propositions visant à améliorer le commentaire sur l'article 5 du Modèle, compte tenu des commentaires de l'OCDE. L'accent sera mis sur la présentation d'exemples utiles et sur les besoins particuliers des pays en développement.

Échanges de renseignements

132. Un sous-comité, composé de M. Bustos Buiza (coordonnateur) et de M^{me} Bethel, M^{me} Brown, M. Waldburger, M. Al-Moftah, M. Nikolaev et M. McIntyre, rédigera un rapport dans lequel seront proposées des modifications de l'article 26 du Modèle et du commentaire s'y rapportant, ainsi qu'une analyse des travaux effectués sur la question par d'autres organisations

internationales et des mesures de suivi. Comme pour les autres sous-comités, des organisations internationales seront priées d'apporter l'aide nécessaire.

Révision du manuel

133. En consultation avec M. Lara Yaffar, M^{me} Ayala et M. Liao, M. Brunetti élaborera pour la deuxième session une version révisée et raccourcie du manuel. Quand le Comité aura reçu cette nouvelle version, le Comité décidera comment procéder.

Assistance et consultation

134. Il sera demandé aux organisations internationales compétentes de mettre leurs compétences et leurs connaissances au service du Comité et des sous-comités pour les aider dans leurs travaux.

135. Les sous-comités transmettront leurs projets de rapports au secrétariat au plus tard à la fin septembre 2006. Le secrétariat distribuera ces documents aux membres du Comité aux fins de consultations. Le Comité décidera ensuite à qui d'autres ils seront distribués.

136. La version définitive de l'ordre du jour de la deuxième session sera mise au point par le Bureau à partir des propositions que les membres du Comité ont faites pendant la session et de celles qu'ils auront éventuellement communiquées au secrétariat avant la fin février 2006.

137. Le Comité tiendra sa deuxième session à Genève du 4 au 8 décembre 2006.

Financement du Comité et des sous-comités

138. Pour travailler en continu sur les questions inscrites à l'ordre du jour, les membres des sous-comités communiqueront par voie électronique chaque fois que possible. Toutefois, pour être efficaces, ils devront peut-être se réunir. Le Comité demande que les fonds nécessaires à ces réunions soient inscrits à son prochain budget de fonctionnement.

139. Dans les limites des ressources disponibles, le Comité continuera d'organiser des ateliers de formation à l'intention des pays en développement, au titre des activités de renforcement des capacités et d'assistance technique que prévoit son mandat. Plusieurs membres ont demandé que des ateliers soient organisés et le Viet Nam a proposé d'en accueillir un en 2006. Il faudra peut-être prévoir des ressources supplémentaires à ce titre dans le budget du Comité.

140. Pour compléter les ressources provenant du budget ordinaire, le Comité demandera à l'Organisation des Nations Unies de créer un fonds d'affectation spéciale sur lequel les États Membres et les autres institutions qui voudraient financer les activités d'appui à la coopération internationale en matière fiscale menées par le Comité pourraient verser leurs contributions.

Notes

¹ Publication des Nations Unies, numéro de vente : F.01.XVI.2.

² ST/ESA/PAD/SER.E/37.